

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

Le régime fiscal des marchands de biens en France

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

Présentée et soutenue le 6 décembre 1933, à 2 heures
devant la Faculté de Droit de l'Université de Paris

PAR

DELEPOULLE Jacques

JURY :

Président : M. ALLIX, *Doyen de la Faculté de Droit*

Suffragants : M. CASSIN ;

M. HAMEL.

PARIS

LES PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE

49, boulevard Saint-Michel, 49

1933



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41553002_0009

**LE RÉGIME FISCAL
DES MARCHANDS DE BIENS
EN FRANCE**

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

Le régime fiscal des marchands de biens en France

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

Présentée et soutenue le 6 décembre 1933, à 2 heures
devant la Faculté de Droit de l'Université de Paris

PAR

DELEPOULLE Jacques

JURY :

Président : M. ALLIX, *Doyen de la Faculté de Droit*
Suffragants : M. CASSIN ;
M. HAMEL.

PARIS

LES PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE

49, boulevard Saint-Michel, 49

—
1933



LES SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES ET LEURS QUALITÉS DE COMMERÇANTES

Le Code de Commerce définissant l'acte de commerce « tout achat de denrées et marchandises pour les revendre soit en nature soit après les avoir travaillées et mises en œuvre » la question s'est posée de savoir si les immeubles entraient dans le cadre de l'acte de commerce. La doctrine et la jurisprudence ont toujours soutenu la négative et se sont basées sur des considérations relevant tant de la matière des actes de commerce que de leurs formes.

Les actes de commerce, dit-on, ont un domaine restreint aux marchandises et ce terme est exclusif de tout bien immobilier. Cette interprétation conforme à l'esprit du Code de Commerce fut à peine contredite par certains auteurs et quelques jugements que le développement de l'« industrie immobilière » incita à garantir les tiers par les institutions du droit commercial.

Les actes de commerce se distinguaient encore par des pratiques extérieures comme la compétence des tribunaux de commerce et la simplicité des formalités par opposition à celles qui garantissent les opérations immobilières.

Jusqu'en l'année 1893 la jurisprudence relative aux sociétés immobilières enregistrait la même hésitation ; tantôt ces sociétés étaient considérées comme civiles indépendamment de leur forme commerciale ; tantôt elles étaient considérées comme commerciales indépendamment de leur objet civil.

« La jurisprudence a varié, dit le rapporteur de la loi de 1893 au Sénat, et nous ne pouvons l'en blâmer ; elle a jugé tantôt dans un sens, tantôt dans un autre, de telle sorte que suivant qu'on s'attachait à l'objet pour lequel la société avait été créée ou à la forme que les associés avaient empruntée, la solution pouvait être différente ; cette controverse ne peut subsister ; il faut que le législateur le tranche dans l'intérêt de tous les justiciables. »

L'article 68 de la loi du 1^{er} août 1893 fut voté ; il déclara commerciales quel que soit leur objet, toutes les sociétés à forme commerciale ; ainsi les sociétés immobilières à forme anonyme ou en commandite sont commerciales ; elles relèvent des tribunaux de commerce pour leurs litiges entre associés, sont soumises à la procédure de la faillite, à la tenue des registres commerciaux, etc.

Mais une difficulté a été soulevée sur le point de savoir si la commercialité de l'organe social s'étendait à l'objet ; autrement dit, dans une société immobilière, les transactions seraient-elles déclarées commerciales et le litige entre la société et un tiers serait-il reconnu de la compétence des tribunaux de commerce ? Les controverses se sont encore élevées à ce sujet : des auteurs et des jugements insistent sur la nature civile des opérations immobilières effectuées par une société commerciale ; d'autres déclarent ces opérations purement commerciales ; certains enfin ne refusent pas la commercialité aux actes d'une société commerciale exception cependant pour les opérations immobilières que la tradition a consacrées civiles. A notre avis le caractère des opérations réalisées par une société n'est pas imposé par la forme de cette société ; nous estimons que les opérations immobilières d'une Société anonyme ou en commandite par actions n'en gardent pas moins un caractère civil ; cette façon de juger est non seulement conforme à la

tradition juridique mais encore à l'esprit dans lequel a été élaborée la loi de 1893. « Quel que soit leur objet, les sociétés anonymes et en commandite seront soumises aux lois et usages du commerce » ; d'après les termes de ce texte l'objet d'une société commerciale pourrait encore avoir un caractère civil ; si l'on pense que la loi du 1^{er} août 1893 sur les sociétés a été votée dans le but de donner aux créanciers des sociétés immobilières des garanties à forme commerciale, on verra dans son texte la reconnaissance tacite de l'objet civil d'une opération immobilière.

LOI DU 25 JUIN 1920 (ART. 25)

En présence du développement des spéculations immobilières et pour porter remède aux évasions fiscales auxquelles donnaient lieu les opérations réalisées par les marchands de biens, le législateur vota l'article 25 de la loi du 25 juin 1920 aux termes duquel :

« Lorsque l'acheteur déclarera dans l'acte de vente qu'il achètera l'immeuble en vue de le revendre, le droit sera porté à 12 % ; mais dans ce cas il sera restitué à l'acheteur 10 % si l'immeuble est revendu dans le délai d'un an, 8 % s'il est revendu dans le délai de 2 ans, 6 % s'il est revendu dans le délai de 3 ans, 4 % s'il est revendu dans le délai de 4 ans et 2 % s'il est revendu dans le délai de 5 ans. »

Le but de l'article 25 fut d'amener les marchands de biens à soumettre leurs conventions à la formalité de l'Enregistrement ; on estimait en effet que l'application des tarifs de droit commun à des actes dressés pour constater une mutation immobilière de courte durée, incitait à la fraude les marchands de biens qui voyaient leurs bénéfices absorbés et au delà par les impôts ; « actuellement, disait M. Paul Doumer dans son rapport, les marchands de biens tiennent secrets les actes sous lesquels ils se rendaient acquéreurs des biens qu'ils se proposent de revendre et se font ainsi dispenser de payer le droit de mutation ; ils ne peuvent consentir par leur vendeur une procuration spéciale pour la vente de ces biens ; lorsqu'ils ont obtenu la procuration, l'aliénation est consentie directe-

ment en apparence par le prétendu mandant au profit de cet acquéreur ; des deux droits exigibles sur les deux mutations à titre onéreux qui se sont opérées, en réalité le Trésor n'en reçoit donc qu'un et n'encaisse sur la procuration fictive qu'un droit d'enregistrement de 3 fr. 75 ; cette fraude est difficile à découvrir ; il est nécessaire qu'un litige intervienne entre les prétendus mandant et mandataire, litige qui sera porté devant le Tribunal civil et qui découvrira la véritable portée des conventions des parties. »

La loi du 25 juin 1920 n'eut pas tous les effets escomptés par le législateur ; elle fut remplacée par la loi du 13 juillet 1925 (art. 39) ; néanmoins comme ses principes subsistent dans la législation de 1925 dans la mesure où ils n'ont pas été modifiés, nous nous devons d'en faire brièvement l'étude.

I. CONTRATS IMMOBILIERS

AYANT RELEVÉ DE L'APPLICATION DE L'ARTICLE 25 DE LA LOI DU 25 JUIN 1920

En employant à plusieurs reprises les termes d'actes d'achat, de vente et de revente, le législateur a entendu exclure de l'application de la loi du 25 juin 1920 non seulement les mutations verbales mais encore les mutations survenues à la suite de donation ou de décès.

La question s'est posée de savoir si toutes les mutations à titre onéreux d'immeubles, ou bien seulement celles dérivant d'actes d'achat et de vente étaient visées par l'article 25 de la loi du 25 juin 1920. Si les achats et les ventes sont des mutations à titre onéreux, la réciproque n'est pas exacte car toutes les mutations à titre onéreux ne s'analysent pas en des achats ou des ventes ; il en est ainsi notamment des mutations consécutives

à un échange, apport en société, licitation, cession de droits successifs immobiliers.

A notre avis, l'interprétation des lois fiscales, étant de droit strict, nous estimons que l'article 25 n'a visé les conventions juridiques que dans la mesure où elles s'analysaient en des achats ou en des ventes :

C'est la thèse qu'a d'abord soutenue l'Administration de l'Enregistrement devant la Cour de cassation à propos du contrat d'échange immobilier.

Le Tribunal civil de Tulle avait jugé dans une instance en date du 29 juin 1922 que l'article 25 s'appliquait non pas aux échanges purs et simples d'immeubles mais aux échanges avec soulte, le montant de la soulte étant un prix de vente partiel ; les droits de mutation perçus par le Trésor sur la soulte étaient donc restituables. L'Administration de l'Enregistrement s'était pourvu en Cassation contre ce jugement, pour le motif que les lois fiscales étant d'interprétation stricte, l'article 25 ne visant que les achats et les ventes ne pouvait s'appliquer à d'autres contrats.

Statuant sur le pourvoi, la Cour de cassation adopta la thèse administrative dans un arrêt du 10 février 1926 (*J. Enreg^t*, 32779) : « Attendu que la disposition fiscale de la loi de 1920 ne peut pas être étendue au delà de ses termes ; qu'elle vise uniquement l'achat suivi d'une revente ; qu'il n'est donc pas possible d'en faire bénéficier l'acheteur qui aliène l'immeuble par un autre contrat notamment par un échange alors même que l'acte contient la stipulation d'une soulte ; attendu en effet que cette clause ne change pas la nature du contrat à moins que la disproportion de la somme payée par l'une des parties à titre de soulte avec la valeur de la chose livrée par cette partie ne confère à l'ensemble de la convention le caractère d'une vente ; attendu qu'il

résulte des clauses de cette convention et de la comparaison de la soulte avec la valeur de l'immeuble que l'acte représentait le caractère d'un échange. »

Le principe d'interprétation stricte des lois fiscales étant posé une fois de plus sur l'initiative même de l'Administration, celle-ci devait, semble-t-il, en étendre la portée à toutes les situations juridiques : or il s'est trouvé que l'Administration a déclaré applicable à des actes de licitation immobilière et de cession de droits immobiliers possédant la nature juridique du partage, l'article 25 de la loi du 25 juin 1920. L'Administration a donc agi au rebours de la thèse qu'elle avait primitivement défendue.

La licitation est la mise aux enchères d'un bien indivis entre cohéritiers afin de mettre un terme à l'indivision ; la jurisprudence de la Cour de cassation reconnaît que les effets de la licitation sont analogues à ceux du partage et que « chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot ou à lui échus sur licitation et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession » (art. 883, Code civil) ; c'est l'effet déclaratif du partage et de la licitation. Cependant l'effet de la licitation est translatif de propriété si l'indivision subsiste entre cohéritiers à quelque degré que ça soit. La Cour de cassation ne s'oppose pas toutefois à ce que l'effet déclaratif du partage soit attaché à la licitation qui maintient l'indivision entre quelques communistes à la condition que cette opération ne soit que le prélude d'un partage à intervenir ultérieurement.

L'Administration de l'Enregistrement a soumis tous les actes de licitation aux dispositions de la loi du 25 juin 1920 (art. 25) sans distinguer les actes translatifs ou attributifs de propriété ; cette manière de procé-

der est peu conforme à la théorie initiale de l'Administration aux termes de laquelle seuls les actes d'achat ou de vente possédant un caractère translatif de propriété sont dépendants de l'article 25.

Il convenait donc d'éliminer du domaine d'application de l'article 25 les actes de licitation relevant de la nature du partage n'ayant qu'un caractère déclaratif ; nous avons vu en effet que les biens recueillis par voie de succession échappaient toujours et en tout état de cause aux dispositions des achats pour revendre.

Jusqu'au vote de la loi du 13 juillet 1925 (art. 41) le droit de licitation immobilière était un peu différent du droit de vente d'immeubles s'élevant à 10 % : ce droit de licitation était soit de 8 %, soit de 10 % sur le montant des parts acquises ; ce dernier droit s'identifiait seulement avec le droit de vente immobilière et en conséquence les licitations passibles du droit de 10 % pouvaient seules bénéficier du régime des achats pour revendre à l'exception des autres qui ne supportaient que le tarif de 8 %. L'article 41 de la loi du 13 juillet 1925 qui a unifié les droits de vente d'immeubles et de licitation immobilière a autorisé tous les colicitants sans distinction à se prévaloir du régime des achats pour revendre.

La cession de droits indivis ou successifs immobiliers peut être consentie au profit de tiers et taxée justement à ce titre du droit de vente ; elle peut aussi être effectuée au profit de cohéritiers ou communistes ; si elle met un terme à toute indivision, la jurisprudence de la Cour de cassation estime qu'il y a un partage avec les effets ordinaires attachés à cet acte et en particulier l'effet déclaratif de l'article 883 du Code civil. En cas de maintien de la situation d'indivision la cession de droits indivis ou successifs s'analyse en une vente à

caractère translatif : l'Administration taxe cependant toutes les cessions de droits immobiliers, qu'elles soient déclaratives ou translatives, du droit de vente d'immeubles et les soumet aux dispositions de l'article 25 de la loi du 25 juin 1920. La théorie de l'Administration soutenue par elle dans l'arrêt de cassation précité du 10 février 1926 s'opposerait cependant à ce qu'une cession de droits successifs ou indivis relevant de la nature du partage soit assimilée à un acte de vente ou d'achat.

D'une part l'Administration fait reconnaître par la Cour de cassation que l'article 25 de la loi du 25 juin 1920 est applicable seulement aux actes d'achat et de vente ; elle étend d'autre part la portée de la législation des achats pour revendre à des actes qui n'ont pas le caractère d'achat ni de vente ; tel est le manque de logique qu'il nous paraît déjà utile de souligner.

II. DÉCLARATION D'ACHAT POUR REVENDRE

La déclaration d'achat pour revendre devait être souscrite par l'acquéreur dans le corps même de l'acte d'acquisition et il a été jugé qu'il fallait tenir comme non avenue une déclaration faite dans l'acte de dépôt d'un acte sous signature privée ou dans l'acte constatant la réalisation de la condition suspensive d'une vente :

« Attendu que le paragraphe 2 de l'article 25 de la loi du 25 juin 1920 établit une exception au tarif ordinaire, qu'on doit l'interpréter restrictivement ; or le texte porte que la déclaration doit intervenir dans l'acte de vente et non dans un acte postérieur ; qu'on est ainsi amené à rechercher quel est l'acte de vente ;

« Attendu qu'à cet égard il semble certain que ça soit le sous seing privé qui contient une vente parfaite puisque les parties sont d'accord sur la chose, sur le

prix ; attendu que la convention relative au paiement lors de la conversion de l'acte sous seing privé en acte authentique ne constitue qu'un simple terme de paiement » et le Tribunal d'ajouter : « attendu que même, si ce n'est pas le cas dans l'espèce, cet acte sous seing privé apparaissait comme ne comportant pas vente pure et simple, c'est néanmoins l'acte originaire qui forme le titre de la mutation et c'est sur lui que doit se percevoir le droit proportionnel si la condition vient à se réaliser parce que cette condition se réalise avec effet rétroactif et c'est donc sur l'acte originaire seul et d'après sa seule teneur que les droits doivent être établis ; au contraire l'acte rédigé pour constater l'avènement de la condition constitue au point de vue fiscal un acte distinct du premier avec lequel il ne peut jamais être confondu. »

La déclaration d'achat pour revendre ne pouvait être produite valablement dans des actes consécutifs à des déclarations de command ou d'adjudicataire, même s'ils contenaient l'acceptation du command élu ou de l'adjudicataire désigné.

La déclaration de command est la reconnaissance par acte authentique qu'un achat effectué par un tiers a été fait pour le compte d'une personne qui voulait taire son identité. En droit fiscal la déclaration de command est subordonnée à l'accomplissement de certaines formalités ; elle doit d'une part être obligatoirement passée par acte authentique dans les 24 heures de l'adjudication ou de la vente ; d'autre part elle doit être enregistrée dans le même délai ; à défaut de quoi la déclaration de command est considérée en droit fiscal comme une revente. La déclaration d'achat pour revendre est valablement souscrite dans une déclaration de command au profit du command élu si elle a été réservée

d'abord dans l'acte d'acquisition et renouvelée ensuite dans la déclaration de command.

En droit civil la déclaration de command ne peut jamais constituer une revente mais toujours une acquisition faite par un tiers pour le compte d'un autre alors même et à plus forte raison qu'à défaut de notification dans les 24 heures ou d'enregistrement dans le même délai la déclaration de command est tarifée comme une revente conformément à l'article 69, § 7, n° 3 de la loi du 22 frimaire, an VII.

Cette disposition n'édicte en effet qu'une simple mesure fiscale destinée à empêcher que le Trésor ne soit frustré par des reventes véritables dissimulées sous l'apparence de déclaration de command ; elle ne peut avoir pour effet de modifier la nature juridique de la déclaration de command ; dès lors, bien qu'une déclaration de command n'ait été ni notifiée dans les 24 heures ni enregistrée dans le même délai et qu'elle ait été soumise à la perception d'un droit particulier de mutation, on ne peut la considérer comme une revente et lui appliquer l'article 25, § 2 de la loi du 25 juin 1920 qui envisage le cas tout différent d'acquisition réalisée pour son propre compte par une personne et suivie de revente dans un délai déterminé : La perception du droit de vente sur la déclaration de command n'a pu par conséquent motiver la restitution d'une partie quelconque du droit proportionnel auquel le procès-verbal d'adjudication a été soumis. (*J. Enreg^t*, 31665. Solutions des 9 et 20 novembre 1920.)

La déclaration d'adjudicataire est un acte d'avoué au greffe du Tribunal de l'adjudication aux termes duquel l'identité de l'adjudicataire véritable est rendue publique ; l'acte d'acceptation ou de mandat qu'il a pu donner à cet effet est annexé à la déclaration d'adju-

dicataire. Toute déclaration d'adjudicataire doit être produite dans les 3 jours de l'adjudication, à défaut de quoi l'Administration perçoit le droit de vente sur le prix de la mutation apparente intervenue entre l'avoué et son mandant.

La déclaration d'achat pour revendre sera valablement produite dans l'acte constatant l'adjudication et renouvelée dans la déclaration d'adjudicataire. Il serait insuffisant qu'elle soit passée seulement dans les déclarations de command ou d'adjudicataire : l'adjudicataire désigné peut se réserver dans la déclaration d'adjudicataire la faculté de déclarer command et tous les effets de la déclaration de command seront attachés à cet acte.

Dans une promesse de vente et lors de sa réalisation l'acquéreur dont l'absence de consentement rendait la vente imparfaite peut déclarer faire l'achat en vue de revendre dans l'acte d'acceptation qui forme le titre de la mutation.

Il a été jugé que la déclaration d'achat pour revendre dans un acte notarié consécutif à un exploit contenant acceptation de la promesse de vente et sommation de la réaliser était dépourvue d'effet. (Nice, 9 février 1926. R. E., 8532.)

La déclaration d'achat pour revendre peut être faite dans les statuts d'une société constatant apport d'immeubles effectués à titre onéreux ; cet apport est rémunéré par des biens qui échappent aux risques de la société, soit par une somme d'argent ou des titres d'obligations, soit par l'acquit d'un passif grevant le bien apporté ou le patrimoine de l'apporteur. Il s'analyse en une vente consentie au profit de la société.

III. MODALITÉS DE LA REVENTE

Le bien acheté devait faire l'objet d'un contrat de revente et il importait peu à cet effet que celle-ci présente un caractère total ou partiel. La restitution des droits de mutation était obligatoire même si le prix de revente était supérieur au prix originaire alors qu'une fraction très importante des immeubles restait entre les mains de l'acquéreur.

M. Patureau-Miraud, député, fit connaître au ministre des Finances « qu'aux termes du 2^e alinéa de l'article 25 de la loi du 25 juin 1920, l'acquéreur d'immeubles ayant déclaré dans l'acte de vente qu'il achète pour revendre a droit à une restitution de partie des droits de 12 % acquittés par lui lorsqu'il revend dans un délai minimum de 5 ans ; que lorsque la vente n'est que partielle la portion du prix originaire applicable aux parties revendues doit être déterminée par une déclaration estimative et demande de quels moyens dispose l'Administration pour contester cette évaluation particulièrement dans le cas où les estimations fournies ont atteint l'intégralité du prix originaire bien qu'une fraction très importante des immeubles reste entre les mains de l'acquéreur ». Le ministre fit savoir que « la loi fiscale n'ayant prévu aucune mesure spéciale pour le règlement des contestations ci-dessus prévues, ce sont les règles du droit commun qui sont applicables en pareille matière ; par conséquent, lorsque l'Administration est fondée à penser que l'estimation fournie en vue de la restitution est excessive, elle est en droit de refuser le remboursement si l'intéressé ne consent pas à une rectification amiable et sauf à ce dernier à se pourvoir en justice : au cours de l'instance l'Administration peut démontrer l'inexactitude de la ventilation par tous les modes de preuve compatibles

avec la procédure écrite et notamment au moyen d'une expertise dans la forme ordinaire ». La déclaration estimative devait être certifiée et signée par le vendeur.

Sous l'empire de la législation actuellement en vigueur contenue dans l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925, la contestation par l'administration des déclarations estimatives relatives aux prix de vente partielle a perdu de sa valeur : l'administration ne rembourse plus de quotités variables de droits de mutation et les nouveaux avantages de la loi du 13 juillet 1925 s'apprécient non plus sur la portion du prix originaire de l'immeuble mais sur le prix véritable de revente et l'Administration est intéressée à ce que ce prix soit aussi élevé que possible pour la perception de droits de mutation même réduits.

Le caractère partiel d'une revente pouvait émaner d'opérations superficielles effectuées sur des terrains comme la coupe réglée d'arbres. Une Société de marchands de biens avait acquis le 28 novembre 1923 un domaine pour 325.000 francs et l'avait revendu 250.000 francs le 17 juin 1924 après avoir aliéné à des marchands de bois la coupe de tous les taillis au-dessus de 16 ans et des arbres de 76 $\frac{c}{m}$ de circonférence à 1 m. 30 du sol. La Société réclamait la restitution de 10 % des droits de mutations perçus lors de l'acquisition. L'Administration invoquait que la revente de l'immeuble avait été partielle et que la restitution ne pouvait s'appliquer qu'au prix de vente partiel des éléments revendus, ce prix devant être déterminé par déclaration estimative. Le Tribunal civil de Semur rendit le 28 avril 1926 un jugement aux termes duquel : « attendu que ont déclaré dans l'acte du 28 novembre 1923 qu'ils avaient acquis le domaine pour le revendre, qu'ils l'ont revendu après l'avoir dépouillé non seulement de ses fruits mais d'une grande partie de ses éléments

immobiliers par une exploitation abusive que le droit de propriété seul pouvait leur permettre ; que s'ils n'ont pas exploité eux-mêmes, ils ont vendu non pas précisément les arbres des forêts mais leur droit à l'exploitation de ces arbres en dehors de tout aménagement régulier ; que les contrats qu'ils ont passés à cet effet ne répondent en aucune façon à l'engagement qu'ils avaient consenti de revendre l'immeuble dès l'instant qu'ils avaient pour effet d'en diminuer la substance et la valeur ; attendu en conséquence que la revente n'a été que partielle, qu'il n'y a lieu qu'à une restitution proportionnelle des droits perçus sur l'acquisition primitive. (*J. Enreg^t*, art. 33276.)

Le 19 décembre 1928, la Cour de cassation saisie de la question, confirma le jugement du tribunal de Semur :

« Attendu que la restitution intégrale de la fraction des impôts perçus dans les conditions fixées par l'article 25 de la loi du 25 juin 1920 ne peut se produire que si la revente a eu pour objet la totalité des éléments immobiliers précédemment acquis, cette restitution devant être seulement partielle lorsque la revente n'a été que partielle ;

« Attendu dès lors qu'à bon droit le tribunal civil de Semur a décidé que la revente effectuée par la société ne portant pas sur l'intégralité du domaine acquis, puisque la substance et la valeur en avaient été diminuées par d'autres ventes, cette dernière ne pouvait prétendre qu'à une restitution proportionnelle des droits perçus sur l'acte d'acquisition. » (*J. Enreg^t*, 33623.)

La revente simultanée d'un immeuble ne donnait lieu qu'à la perception des droits définitivement acquis au Trésor. (Décision administrative du 12 février 1921.)

IV. DÉLAI DE REVENTE

La revente devait se produire dans le délai maximum de 5 années ; la quotité des droits restituables était fixée à 10 %, 8 %, 6 %, 4 % et 2 % des droits originairement perçus selon que la revente avait lieu dans chacune des 5 années consécutives à l'achat ; aucune restitution n'était possible après 5 années.

V. PROCÉDURE DE RESTITUTION

Une pétition était adressée sur timbre au directeur de l'Enregistrement, toutes justifications étant à l'appui. Il appartenait à la partie demanderesse de produire les expéditions ou copies des actes d'achat et de revente, l'Administration n'ayant qu'à vérifier les justifications fournies et ne pouvant être contrainte de se contenter des énonciations résumées de ses registres de formalité, ni de faire établir par ses agents et au vu des originaux, des copies d'actes dont la production n'est rendue nécessaire en définitive que par des intérêts privés ; toutefois lorsqu'il s'agissait d'originaux ou d'expéditions les intéressés pouvaient après la décision du directeur, substituer à ces pièces des copies conformes dûment certifiées.

M. Mielliet, député, demandait au ministre des Finances (Ch. des D., débats, 1920, p. 3641) « s'il n'y avait pas lieu de modifier le 3^e alinéa, page 9 de l'instruction ministérielle 3626 qui prescrit que par application de la loi du 25 juin 1920, alinéa 2, l'acquéreur qui achète un immeuble pour le revendre et qui a payé des droits à 12 % soit tenu de fournir lors de la revente dans les délais voulus 1^o une demande de restitution sur timbre ; 2^o expédition ou copie des contrats, pièces coûteuses et

qui paraissent inutiles, les actes étant toujours enregistrés au même bureau et le Receveur ayant à sa disposition les doubles de l'acte s'il a été fait sous seing privé et la minute du notaire si le contrat est authentique, ajoutant que l'instruction n° 3626 n'est pas opposable aux tiers auxquels la restitution est due sur simple demande par la seule force de la loi ».

Le ministre répondit que : « 1° La demande en restitution devait être rédigée sur papier timbré en vertu de la règle générale posée par l'article 12, § 9, de la loi du 13 brumaire, an VII, qui assujettit au timbre toutes les pétitions même en forme de lettres présentées aux administrations publiques ; 2° Il appartenait à la personne qui demande la restitution de justifier de son droit au remboursement et de produire par conséquent l'acte qui donne ouverture à ce droit ; il importait peu que le receveur ait à sa disposition le double de l'acte s. s. p. ou la minute du notaire car ce n'est pas lui qui est compétent pour autoriser la restitution ; le principe d'après lequel aucune dépense ne peut être ordonnée par un comptable ne comportant aucune exception, le directeur départemental, ordonnateur secondaire, seul qualifié pour statuer devait nécessairement avoir sous les yeux toutes les pièces indispensables pour apprécier le bien fondé de la demande. » L'Administration était fondée à refuser la restitution à un acheteur qui revendait un immeuble sans fournir de justifications suffisantes :

« Attendu que l'Administration ayant objecté à Lévy que le simple extrait qu'il produisait à l'appui de sa demande était insuffisant et l'ayant autorisé pour éviter les frais d'une nouvelle expédition à produire à titre exceptionnel en communication les expéditions délivrées aux parties, M. Lévy n'a pas déferé à cette invitation et a donné assignation à M. le directeur général de

l'Enregistrement de comparaître devant le Tribunal.

« Attendu que l'extrait fourni à l'Administration établit bien que la revente a été faite dans le délai voulu mais que cette pièce ne suffit pas pour établir que la vente du 13 décembre 1931 a compris toutes les parcelles contenues dans celle du 12 septembre.

« Attendu que c'était du droit et du devoir de l'Administration de chercher à se rendre compte si tous les immeubles compris dans la revente provenaient bien de l'adjudication ayant donné lieu à la perception des droits dont la restitution était réclamée et de déjouer ainsi la fraude possible. »

VI. LIQUIDATION DES DROITS RESTITUABLES

En cas de revente totale la liquidation des droits restituables était facile à suivre ; mais la revente partielle prêtait à des difficultés ; on pouvait en effet pour l'application du taux de 10 à 2 % :

1^o Arrondir de 20 francs en 20 francs la portion du prix originaire applicable aux parcelles revendues (loi du 24 ventôse, an IX, art. 2) ;

2^o Appliquer les taux susdits de franc en franc sans arrondir ;

3^o Liquider d'abord suivant la règle tracée par l'article 2 de la loi du 27 ventôse, an IX, les droits restant acquis au Trésor et restituer l'excédent de perception.

L'application de la première perception était défavorable au Trésor, en l'obligeant à des restitutions sur des sommes qu'il n'avait pas perçues, celle de la deuxième l'était aux particuliers qui avaient à payer des droits d'autant plus onéreux que les reventes étaient nombreuses.

L'emploi du troisième mode de perception fut prescrit par l'Administration.

Soit un immeuble acquis pour être revendu moyennant un prix de 4.026 fr. 35 et dont une partie était revendue dans l'année ; la portion du prix originaire applicable à la parcelle revendue est fixée à 1.964 fr. 07.

Les droits restant acquis au Trésor étaient :

1 ^o Sur la fraction du prix originaire afférente à la portion de l'immeuble non revendue soit 2.062 fr. 28 à 12 % sur 2.080 francs...	249 60
2 ^o Sur la fraction du prix ordinaire afférente à la portion revendue soit 1.964 fr. 07 à 2 % sur 1.980 francs	39 60
	<u>289 20</u>
Il a été perçu à 12 %	484 80
A REMBOURSER	<u>195 60</u>

La loi de 1920 n'eut pas tous les résultats voulus par le législateur ; d'abord elle exigeait le dépôt d'une demande en restitution sur papier timbré contrairement au texte de loi aux termes duquel « il sera restitué à l'acheteur 10 %... » ce qui n'impliquait pas l'obligation au dépôt d'une requête : ensuite elle exigeait de la part des receveurs de l'Enregistrement une surveillance constante des reventes qu'il devait consigner sur leurs sommiers respectifs ; les restitutions n'intervenaient souvent que très longtemps après les dates de revente à cause du retard dans les ordonnancements des sommes à restituer par suite de manque de crédits : l'Administration opposait la prescription à toute demande en restitution qui avait fait l'objet d'un dépôt plus d'un an après le fait qui avait motivé la restitution.

Devant tant de difficultés et d'obstacles, les marchands de biens préférèrent recourir à leurs anciennes pratiques frauduleuses. Le courant journalier des affaires ayant vite laissé découvrir les imperfections de l'article 25 de la loi du 25 juin 1920, il fallut songer à le modifier. C'est ce à quoi le législateur s'appliqua dans l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925.

DISCUSSION DE L'ARTICLE 39 DE LA LOI DU 13 JUILLET 1925

Lors de la préparation du budget de 1925, le Gouvernement proposa l'adoption d'une disposition aux termes de laquelle « est considéré au point de vue fiscal sauf preuve contraire, comme une vente ferme et définitive au profit du mandataire ou bénéficiaire désigné tout mandat même conditionnel ou non accepté donné à des personnes exerçant la profession de marchand de biens ou d'agents d'affaires ou à des personnes interposées pour vendre des immeubles ou des fonds de commerce et toute promesse même conditionnelle ou non, acceptée de vendre à ces personnes des biens de même nature ; à défaut de stipulation d'un prix il y est suppléé dans les conditions prescrites par l'article 16 de la loi du 22 frimaire, an VII »... (Ch. des D., Déb. Parl., 1924, p. 2213.)

La Commission des Finances de la Chambre des Députés repoussa l'adoption de ce projet : cette commission avait puisé dans le rapport de M. Violette les dispositions d'un statut fiscal des marchands de biens et aux termes desquelles : « Sera réputée commerçante toute personne ou société qui se livre à la profession d'intermédiaire pour l'achat ou la vente des immeubles ou des fonds de commerce ou qui habituellement achète en son nom les mêmes biens dont elle devient propriétaire en vue de les revendre ; elle devra :

« 1^o En faire la déclaration dans le délai d'un mois à

compter de la promulgation de la présente loi ou du commencement des opérations ci-dessus visées au bureau de l'Enregistrement de sa résidence et s'il y a lieu à chacune de ses succursales ou agences ;

« 2^o Tenir deux répertoires à colonnes non sujets au timbre dont la forme sera déterminée par décret, présentant jour par jour et sans interligne ni blanc et par ordre de numéros tous les mandats, promesses de vente, actes translatifs de propriété et d'une manière générale tous actes se rattachant à leur profession d'intermédiaire ou à leur qualité de propriétaires ; l'un des répertoires sera affecté aux opérations d'intermédiaire, l'autre aux opérations effectuées en qualité de propriétaire ;

« 3^o Se conformer pour l'exercice du droit de communication des agents de l'Administration de l'Enregistrement et des Contributions directes aux dispositions des articles 22 de la loi du 23 août 1871, 7 de la loi du 21 juin 1875 et 5 de la loi du 17 avril 1906 sous les sanctions édictées par les textes — tous les actes visés sous le numéro 2 de l'article qui précède sont assujettis à l'Enregistrement dans un délai de 10 jours de leur date ; il n'est pas dérogé aux dispositions de l'article 20 de la loi du 22 frimaire, an VII pour le cas où ces actes auraient été rédigés par acte public. Ils sont soumis au tarif édicté par la loi fiscale. Toutefois les actes constatant la vente d'immeubles ou de fonds de commerce ainsi que les promesses de vente régies par l'article 1589 du Code civil, lorsqu'ils sont consentis aux personnes ou sociétés qui sont désignées dans l'article 82 qui déclarent dans l'acte qu'elles achètent les biens en vue de les revendre seront passibles lors de l'enregistrement d'un droit de 2 % s'il s'agit d'immeubles et de 1 % s'il s'agit de fonds de commerce et il sera en outre acquitté par ces personnes

ou sociétés dans le mois qui suivra à l'expiration de chacune des années subséquentes à savoir :

« 3 % si l'immeuble n'a pas été revendu dans le délai d'un an ;

« 3 % si l'immeuble n'a pas été revendu dans le délai de 2 ans ;

« 4 % si l'immeuble n'a pas été revendu dans le délai de 3 ans.

« Les commissions touchées par les personnes ou sociétés agissant en qualité de mandataires sont soumises à l'impôt sur le chiffre d'affaires et cotisables aux impôts sur le revenu... »

La Commission des Finances avait entendu la voix de son rapporteur M. Violette : « Le texte du Gouvernement, disait-il, avait précisément cet inconvénient grave ; en présumant vente tout mandat, toute promesse, toute commission même non acceptée, de vendre ou d'acheter et par conséquent en assujettissant ces contrats au droit de mutation à titre onéreux dont le tarif est plus élevé que celui perçu en cas de mandat, la disposition projetée enlève tout intérêt à la profession d'intermédiaire qui ne sera plus exercée : bien que sommaires ces considérations indiquent suffisamment que le texte du Gouvernement, s'il était adopté, non seulement tarirait la source des droits et taxes de toutes sortes qu'acquittent les intermédiaires ou mandataires pour la vente des immeubles ou des fonds de commerce mais provoquerait à coup sûr un fléchissement considérable des droits de mutation à titre onéreux. Bien préférable est le système qui consiste à reconnaître pour les régler et les assujettir obligatoirement à l'impôt les opérations qu'accomplissent les marchands de biens ou de fonds de commerce, courtiers, mandataires ou commissionnaires soumises au droit de communication, tenues à des obligations pré-

cises et étroites, ces personnes ou sociétés pourroient exercer leur industrie sous la surveillance de l'administration et seront mieux que par le projet présenté mis dans l'impossibilité de frauder. »

La Chambre des Députés adopta cependant le texte du Gouvernement aux termes duquel tout mandat donné à un marchand de biens de vendre un immeuble est considéré sauf preuve contraire comme une vente ferme.

Lors de la discussion au Sénat ce texte fut disjoint et maintenu en deuxième examen par la Chambre des Députés avec cependant un additif au texte original duquel il résulterait « lorsque l'acheteur aura déclaré dans l'acte de vente qu'il achète l'immeuble en vue de le revendre le droit sera porté à 12 % (+ les décimes) ; mais dans ce cas l'acte de revente ne donnera ouverture qu'à la moitié du droit ordinaire si cet acte est passé dans le délai d'un an ».

Au deuxième examen par le Sénat, M. Milan fit un plaidoyer en faveur de l'adoption du texte de la Commission des Finances de la Chambre instituant le statut fiscal des marchands de biens ; il invoqua en sa faveur qu'il laissait subsister la profession de marchand de biens et d'intermédiaires, nécessaire et utile, tout en la réglementant étroitement, et qu'il favoriserait même l'enregistrement des conventions par l'adoption d'une échelle de droits de mutation tenant compte de la durée de la possession.

Le Gouvernement ne se rallia pas à l'ensemble du texte : il ne s'opposa pas à l'adoption des mesures du statut fiscal des marchands de biens, mais la partie du texte, relative à la perception des droits d'enregistrement, fut écartée comme différant le paiement de l'impôt et instituant à l'égard des marchands de biens

un véritable privilège ; l'adoption de ces dispositions obligerait du reste l'administration à surveiller les reventes à seule fin de percevoir les compléments de droits.

Devant ces considérations le Sénat vota les mesures du statut fiscal des marchands de biens et dans un esprit de conciliation à l'égard de la Chambre des Députés, fit siennes les dispositions votées par elle et relatives aux droits d'enregistrement des achats pour revendre.

La Chambre des Députés adopta le texte du Sénat sauf une très légère modification ; elle entendit que les mesures votées soient applicables non pas seulement aux « intermédiaires professionnels » mais encore à ceux qui font « des opérations d'intermédiaire » ; c'est pourquoi elle substitua dans le texte le terme « d'opérations d'intermédiaire » à celui de « profession d'intermédiaire » ce que le Sénat ratifia.

L'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 était voté et les marchands de biens et intermédiaires en immeubles et fonds de commerce étaient en possession d'un statut fiscal.

ARTICLE 39 DE LA LOI DU 13 JUILLET 1925

Sera considérée comme commerçante soumise à l'impôt sur le chiffre d'affaires et à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux toute personne ou société se livrant à des opérations d'intermédiaire pour l'achat ou la vente des immeubles ou des fonds de commerce ou qui, habituellement, achète en son nom les mêmes biens dont elle devient propriétaire en vue de les revendre. Elle devra :

1° En faire la déclaration dans le délai d'un mois à compter de la promulgation de la présente loi ou du commencement des opérations ci-dessus visées au bureau de l'Enregistrement de sa résidence et, s'il y a lieu, à chacune de ses succursales ou agences ;

2° Tenir deux répertoires à colonnes non sujets au timbre

dont la forme sera déterminée par décret présentant jour par jour, sans blanc ni interligne et par ordre de numéros, tous les mandats, promesses de vente, actes translatifs de propriété et, d'une manière générale, tous actes se rattachant à sa profession d'intermédiaire ou à sa qualité de propriétaire ; l'un des répertoires sera affecté aux opérations d'intermédiaire, l'autre aux opérations effectuées en qualité de propriétaire ;

3^o Se conformer, pour l'exercice du droit de communication des agents de l'Administration de l'Enregistrement et des Contributions directes, aux dispositions des articles 22 de la loi du 23 août 1871, 7 de la loi du 21 juin 1875 et 5 de la loi du 17 avril 1906, sous les sanctions édictées par ces textes.

Tous les actes visés ci-dessus sont assujettis à l'Enregistrement dans un délai de dix jours de leur date ; il n'est pas dérogé aux dispositions de l'article 20 de la loi du 22 frimaire, an VII pour le cas où ces actes auraient été rédigés par acte public.

Ils sont soumis au tarif édicté par la loi fiscale.

Toutefois, pour toute personne qui aura déclaré dans l'acte de vente qu'elle achète l'immeuble en vue de le revendre, le droit sera porté à 12 % (plus les décimes). Mais, dans ce cas, l'acte de revente ne donnera ouverture qu'à la moitié du droit ordinaire si cet acte est passé dans le délai d'un an.

En outre, le premier acquéreur qui aura acquitté le droit de 12 % (plus les décimes) aura un recours contre le second acquéreur en vue de se faire rembourser la moitié de ce droit.

Toute infraction aux dispositions ci-dessus est punie d'une amende de 1.000 francs à 10.000 francs.

En outre, à défaut d'enregistrement des actes dans le délai indiqué au présent article, il sera perçu un droit en sus avec minimum de perception de 50 francs en principal.

Les dispositions du deuxième alinéa de l'article 25 de la loi du 25 juin 1920 sont abrogées en ce qu'elles ont de contraire aux présentes dispositions.

I. DOMAINE D'APPLICATION DE L'ARTICLE 39

L'article 39 est applicable aux intermédiaires et aux marchands de biens, les biens s'entendant d'immeubles, de fonds de commerce ou de droits y attachés tels qu'usufruit, nue propriété ou emphytéose.

a) *Intermédiaires*

L'intermédiaire est aussi bien le mandataire qui agit au nom de son client que le courtier qui se borne à rapprocher seulement les parties (Instruction 3927, § 21) ; la personne qui se borne à des rédactions d'actes sans rapprocher acheteur ni vendeur échappe aux obligations de l'article 39 ; de même les journaux qui se contentent de publier des annonces d'achat ou de ventes d'immeubles ; les notaires, qui agissent dans le cadre de leurs fonctions, sont soumis par le législateur à des règles spéciales auxquelles les dispositions générales de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 n'ont pas dérogé ; cependant, et toute question d'incompatibilité mise à part, les officiers ministériels qui accomplissent habituellement en dehors de leurs attributions légales des opérations visées par l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 sont astreints aux obligations édictées par ce dernier texte.

Le ministre des Finances répondit par l'affirmative à une question écrite de M. André Marie, député, faisant connaître que les opérations commerciales de quelque nature qu'elles soient sont interdites en principe à tout officier ministériel, et que la chancellerie use en cette matière d'une certaine tolérance à l'égard d'officiers ministériels qui ne tireraient de leurs études qu'un revenu insuffisant pour assurer leur existence et demander si les officiers ministériels pouvant se livrer aux dites opérations doivent être soumis aux obligations de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925, notamment en ce qui concerne l'impôt sur le chiffre d'affaires, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et la tenue des répertoires. (Ch. des D., débats, 1930, p. 3291.)

Il en est de même des huissiers qui se livrent aux

opérations d'intermédiaire en matière de cession de fonds de commerce ; le ministre des Finances a en effet décidé que l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 ne comportait pas d'exception en leur faveur. (Réponse à M. Paganon, député, Ch. des D., 1928, débats, p. 1603.)

b) *Marchand de biens*

Les marchands de biens sont les personnes qui fixent sur leurs têtes la propriété des immeubles, fonds de commerce ou droits qu'ils désirent revendre.

II. CONDITIONS D'APPLICATION DE L'ARTICLE 39

Les conditions d'application de l'article 39 diffèrent selon que l'on se trouve en présence d'intermédiaires ou de marchands de biens.

a) *Intermédiaires*

Les opérations des commissionnaires relèvent de l'article 39 à la condition qu'elles présentent un caractère habituel résultant d'un ensemble de faits tels que l'enregistrement fréquent de contrats de commission, la publicité faite autour d'un commissionnaire, par voie d'annonces dans les journaux ou par enseignes.

L'acte individuel de courtage étant considéré par le Code de Commerce comme commercial, l'on peut se demander si chaque personne relèvera de l'article 39 pour un acte isolé de courtage. L'Administration attend la révélation de l'exercice d'une profession par des répétitions d'actes pour soumettre les courtiers aux obligations de l'article 39.

b) *Marchands de biens*

Deux conditions sont nécessaires pour assujettir les marchands de biens aux obligations édictées par l'article 39 : l'habitude des actes de la profession d'abord, la manifestation de l'achat d'un bien en vue de sa revente ensuite.

I

La manifestation de l'intention d'acheter un immeuble ou un fonds de commerce pour le revendre est une condition nécessaire pour l'application de l'article 39 tant aux sociétés de marchands de biens qu'aux simples particuliers. Cette intention se manifestera souvent en fait ; elle sera révélée dans l'acte par la déclaration d'achat pour revendre : « Attendu que les négociations immobilières réalisées par Mme de La ont été inspirées uniquement de l'intention de spéculer et de réaliser des bénéfices, qu'il est facile de le démontrer ; que cette intention Mme de La l'a marquée elle-même d'une manière indiscutable lorsqu'elle a déclaré formellement dans un certain nombre d'actes d'achats qu'elle achetait en vue de la revente. » (Arrêté du C. P., Nice, du 28 novembre 1928.)

« Considérant encore que la Société civile immobilière de Paris et de la banlieue a acheté un immeuble ; que cet immeuble a été acheté en vue de la revente ainsi que la Société l'a elle-même déclaré dans ses statuts, qu'il est évident qu'elle a agi ainsi dans un but de spéculation. » (Arrêté C. P., Seine, 5 juin 1931.)

La situation géographique d'un bien jointe à d'autres circonstances peut corroborer l'intention de spéculation chez celui qui l'achète. « Attendu que les circonstances

dans lesquelles ces mutations ont été réalisées, la situation géographique des terrains dont ont été l'objet, les profits qu'elles ont procuré, la profession du demandeur et les participations qu'il a prises dans de nombreuses affaires immobilières trahissent une intention spéculative caractérisée. »

Le manque d'élément spéculatif est donc un obstacle à l'application de l'article 39 :

« Considérant que le sieur Richebois a acquis le 11 mai 1920 un terrain de 9 ha. pour accroître son exploitation agricole ; que pendant quatre années ce terrain a été utilisé en cultures maraîchères ; que la nature des engrais a soulevé de véhémentes protestations de la part du Conseil municipal et des particuliers ; qu'une telle situation a amené en 1924 le sieur Richebois à cesser de cultiver et à transformer en lotissements ; qu'il y a lieu de tenir compte pour établir que l'acquisition du 11 mai 1920 a eu pour mobile déterminant et exclusif l'extension effective de son exploitation agricole, que cette acquisition n'a pas été réalisée en vue de la revente et notamment de la revente par parcelles après lotissements. » (Arrêté C. P., Versailles, du 12 mars 1930.)

Les biens recueillis par la voie d'une succession ou d'une donation ou simplement personnels à un marchand de biens peuvent être vendus par lui sans l'accomplissement des formalités spéciales de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925. Ainsi en a décidé le ministre des Finances dans une réponse à une question écrite de M. Legros, député :

« En raison des termes généraux dans lesquels est conçu l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925, l'Administration estime que les marchands de biens sont passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de la taxe sur le C. A. pour toutes les ventes d'immeubles

qu'ils opèrent à l'exception de celles portant sur les immeubles qui leur sont échus par successions ou donations ou qu'ils ont achetés pour leur usage personnel étant bien entendu dans ce dernier cas que l'Administration, en vertu de son droit de contrôle expressément réservé, subordonne l'exonération d'impôt à la condition formelle que le redevable a bien acquis l'immeuble pour son compte personnel en dehors de toute idée de spéculation et que s'il a été amené à le revendre c'est par suite de circonstances tout à fait particulières et nettement définies non prévues au moment de l'acquisition ; spécialement le seul fait par le redevable de ne pas se placer au moment de l'acquisition sous le régime des achats pour revendre ne constitue pas une circonstance particulière de nature à écarter d'office l'application de l'impôt. » (*J. O.* du 24 novembre 1926, Ch. des D., débats, p. 3632.)

La question s'est posée au décès d'un marchand de biens de savoir si ses héritiers étaient débiteurs de la taxe sur le chiffre d'affaires du chef du *de cujus*. A raison du manque d'élément spéculatif de la part des héritiers nous estimons que la taxe sur le chiffre d'affaires ne doit pas être perçue sur le produit de ces ventes.

II

La deuxième condition pour la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires est de faire à titre habituel les actes de la profession de marchand de biens : la notion d'habitude est variable selon que les marchands de biens font leurs opérations sous le couvert de sociétés ou de simples particuliers.

a)

Il était permis de croire que chez un particulier l'habitude d'une opération exigeait une répétition ou une périodicité d'actes d'achat et de vente à intervalles proches.

Le terme « habituellement » précédant dans l'article 39 le verbe « acheter » favorisait cette interprétation et dans une instruction 3860 l'Administration visait « les opérations résultant d'un commerce habituel que révélera la répétition fréquente des transactions et non les opérations isolées. »

Cependant, il est apparu que l'application stricte de la notion d'habitude dans le domaine des marchands de biens causerait de graves préjudices au Trésor et irait à l'encontre même de la loi fiscale.

Les capitaux que nécessite le trafic immobilier sont parfois considérables pour la perfection d'une seule opération qui reste souvent le but d'un marchand de biens. On verrait des marchands de biens se livrant à l'unique achat d'un terrain qu'ils couvriraient de constructions et revendraient parcellairement échapper, par défaut d'habitude d'actes d'achat, aux obligations de l'article 39 : il en serait de même de ceux qui se livreraient à des achats de terrains contigus qu'ils grouperaient dans une seule revente.

L'habitude des opérations comprise dans le sens littéral de l'article 39, de l'Instruction administrative n° 3860 et de la tradition préparait donc la voie d'une évasion fiscale. Pour échapper aux conséquences d'une si fâcheuse interprétation, l'Administration a déclaré d'abord que la condition d'habitude n'impliquait pas nécessairement la répétition fréquente des mêmes opérations et qu'ensuite elle voyait des actes professionnels imposables 1° dans des

actes de commerce peu nombreux mais périodiques et 2° dans des actes de commerce isolés dont l'exécution porte sur une période d'assez longue durée. Elle essayait de revenir sur sa première interprétation : les particuliers se basant sur l'application littérale des textes fiscaux portèrent les prétentions de l'Administration devant les tribunaux administratifs ; ces prétentions furent reconnues conformes à la loi dans divers jugements. « Considérant que selon le vœu de la loi, il y a lieu pour le Conseil de considérer que le terme habituellement ne saurait s'entendre autrement que pour signifier que seront assujetties à la taxe toutes les personnes (ou sociétés) qui ont pratiqué dans un but de spéculation, une série d'opérations immobilières se traduisant aussi bien par un seul achat suivi de plusieurs reventes que par plusieurs achats suivis de plusieurs reventes, que par plusieurs achats suivis d'une revente unique : pourvu que ces opérations en série comportent dès l'origine par publication, affiches ou autrement, la preuve que la personne (ou société) qui les a entreprises a poursuivi une revente immédiate en vue de réaliser un bénéfice. » (C. P., Nice, 26 mars 1930.)

Dans son mémoire relatif à une instance devant le Conseil de préfecture de la Seine du 5 juin 1931, l'Administration fit remarquer que l'habitude est révélée le plus souvent par la répétition des opérations commerciales mais que cette répétition ne doit pas seulement s'apprécier d'après le nombre des achats en vue de la revente mais peut être établie aussi par le nombre des reventes procédant d'un achat. « Considérant que le sieur Moutet a acheté le 2 juin 1924 un immeuble sis à Cannes ; que cet immeuble a été acheté en vue de la revente ainsi que le sieur Moutet l'a lui-même déclaré dans l'acte d'acquisition ; que ledit terrain a d'ailleurs,

après avoir été loti, fait l'objet de 70 ventes partielles, que dans ces conditions, le sieur Moutet a été à bon droit considéré comme commerçant et redevable de l'impôt sur le C. A. par application de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925.

Le Conseil d'État rendit un arrêt le 6 mars 1931 aux termes duquel le point de vue de l'Administration fut approuvé : « Considérant qu'il résulte de l'Instruction et qu'il n'est pas contesté que le sieur X... a acheté au mois de novembre 1923, un terrain de 12.540 m² en vue de le revendre et de tirer de cette opération un bénéfice, qu'à cet effet il a mis le terrain en état, exécuté des travaux de viabilité et divisé le terrain en 26 lots dont 6 ont été vendus après publicité représentant une superficie de 4.725 m² ; que l'ensemble de ces opérations implique que le sieur X... fait profession d'acheter et de revendre des immeubles et par suite c'est à bon droit que le Conseil de Préfecture l'a maintenu à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et à l'impôt général sur le revenu. »

L'habitude des actes de la profession de marchand de biens est déterminée chez un particulier aussi bien par les opérations de vente que par celles d'achat et par les modalités qui les entourent les unes et les autres.

b)

Pour une société de marchands de biens la notion d'habitude n'aura pas la même portée que pour un particulier. L'examen des statuts de la société fournira la solution des opérations faites à titre habituel. Si les transactions immobilières sont distinctement prévues dans les statuts par des achats et par des ventes, l'habitude se révélera dès la première opération effectuée. La jurisprudence est fixée en ce sens.

Une société immobilière, *La Côte d'Azur Foncière* avait pour objet les opérations immobilières ; le 12 octobre 1925 elle avait restreint son objet social à l'achèvement d'une opération en cours, et cela pour échapper visiblement aux conséquences de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 ; de ce fait elle déclarait inapplicable la loi de 1925 pour défaut d'habitude : le Conseil de Préfecture de Nice, dans un arrêté du 17 octobre 1928, de rejeter les conclusions de *La Côte d'Azur Foncière* considérant « que l'habitude d'acheter et de revendre résulte au cas particulier du seul examen des statuts de la société ; que la première opération effectuée a donc été habituelle dès lors qu'elle rentrait dans le cadre normal des opérations prévues par les statuts ». Le Conseil de Préfecture de la Seine dans un arrêté du 17 novembre 1930 jugea de même. La *Société immobilière Olivetto* avait été constituée avant le 13 juillet 1925 par l'apport de biens immobiliers fait par la comtesse Braniska. L'apport avait eu pour contre-partie la charge assumée par la société d'acquitter un passif hypothécaire de 1.481.481 francs et la remise à l'apporteuse d'actions pour une valeur de 9.200.000 francs. La société prétendait n'être pas soumise aux obligations de l'article 39 lors de la revente dudit domaine. « Considérant qu'il ressort de l'examen des statuts de la *Société Olivetto* que la dite société a notamment pour objet, l'achat, la vente, l'acquisition par quelque mode que ce soit de tous immeubles urbains et ruraux, bâtis ou non bâtis situés en France et en tous autres pays et notamment du domaine dénommé Olivetto, ce domaine étant apporté à la société contre attribution de 9.200 actions de 1.000 francs ; considérant que toute opération de revente d'immeubles précédemment achetés que fait une société en conformité d'un objet social défini dans les termes

ci-dessus reproduit doit être regardée comme effectuée par une société achetant habituellement des biens en vue de les revendre. »

Le Conseil d'État dans un arrêt du 16 janvier 1931 consacra la pratique administrative.

« Considérant que la société avait pour objet aux termes de l'article 2 de ses *statuts* l'acquisition de divers terrains situés sur la commune, leur lotissement, leur revente en bloc ou par parcelles, l'exécution de tous travaux d'aménagement pour la mise en valeur de ces terrains en vue de leur revente et généralement toutes opérations financières et immobilières y relatives ; que si *en fait* la Société requérante a limité son opération de spéculation immobilière à l'achat d'un seul lot de terrain, cet achat a été suivi d'une série de reventes partielles ; qu'il résulte de ce qui précède que c'est à bon droit que ladite société a été considérée comme commerçante au sens de l'article 39. »

Les sociétés seront donc soumises aux obligations dérivant de l'article 39 du fait même de l'inscription dans leurs statuts d'opérations d'achat et de vente d'immeubles et avant même l'accomplissement d'une seule opération. La première effectuée constituera la notion habituelle.

OBLIGATIONS DES INTERMÉDIAIRES ET MARCHANDS DE BIENS

I. DÉCLARATION D'EXISTENCE

Les marchands de biens ou intermédiaires sont tenus de faire une déclaration d'existence sur papier libre au bureau de l'Enregistrement de leur résidence et s'il y a lieu à chacune de leurs succursales ou agences dans le délai d'un mois du commencement de leurs opérations.

La déclaration émanant d'un particulier contiendra son nom, son adresse, sa profession, la situation des locaux professionnels ; émanant d'un administrateur de société elle mentionnera en plus la raison sociale et le siège de la société.

Le receveur à qui la déclaration d'existence sera déposée en donnera récépissé, et classera la déclaration dans ses dossiers d'actes s. s. p. Le délai légal de déclaration court du commencement des opérations, c'est-à-dire : Pour les sociétés dont le but et la raison d'être est le négoce des immeubles, du jour de leur constitution définitive avant même l'accomplissement de toute opération sociale, et pour les particuliers et pour les autres sociétés, dès l'accomplissement de la première opération professionnelle. Le délai n'est pas franc. Le jour à partir duquel il court ne compte pas ; mais le jour de l'échéance appartient tout entier au délai. Il semble que l'on doive tenir compte des jours fériés dans son

calcul, quel qu'en soit le nombre ; si le dernier jour est un jour férié, le délai est prorogé au lendemain. (Cf. Décret du 23 novembre 1926, Instr. 3926.)

II. OBLIGATION DES RÉPERTOIRES

Les marchands de biens et les intermédiaires doivent tenir deux répertoires à colonnes non sujets au timbre, présentant jour par jour, sans blanc ni interligne et par ordre de numéros tous les mandats, promesses de vente, actes translatifs de propriété et d'une manière générale tous actes se rattachant à la profession d'intermédiaire ou à sa qualité de propriétaire ; l'un des répertoires sera affecté aux opérations d'intermédiaires ; l'autre aux opérations effectuées en qualité de propriétaire.

La tenue des deux répertoires est obligatoire : dans une réponse à M. des Rotours, le ministre des Finances expose que l'article 39 vise à la fois les intermédiaires et les marchands de biens et ne fait aucune distinction entre ces deux catégories d'assujettis en ce qui concerne la tenue des répertoires spéciaux. Les uns et les autres sont donc obligés de tenir les deux répertoires sauf lorsqu'il s'agit d'une personne ne se livrant habituellement qu'à des opérations d'intermédiaire, à ne porter aucune inscription au répertoire des actes se rattachant à la qualité de propriétaire tant qu'elle n'accomplit pas un acte de cette espèce. (Ch. des D., débats, 1926, p. 1391.)

Toutefois, l'Administration a considéré comme insuffisante pour tenir lieu du répertoire spécial aux opérations réalisées par un intermédiaire, une feuille blanche, portant le mot « néant ».

La question s'est posée de savoir si les agences devaient tenir les répertoires prescrits par l'article 39. Il a été convenu que si elles n'avaient pas d'existence

propre, c'est-à-dire si elles se bornaient à transmettre leurs opérations au siège d'exploitation qui prenait les responsabilités des décisions et répertoriait les actes, il n'y avait pas d'obligation pour elles de les répertorier à nouveau — cela résulte d'une réponse du ministre des Finances à la question posée par M. Frot (*J. O.*, Ch. des D., débats, 1927, p. 2833).

Les répertoires doivent être conformes aux modèles créés par décret du 11 août 1925.

La liste complète des actes à répertorier n'a pas été dressée par l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 ni par le décret du 11 août 1925 qui a indiqué la forme des répertoires.

En présence des termes généraux de l'article 39 précité, tous les actes se rattachant à la profession d'intermédiaire ou à la qualité de propriétaire doivent, en principe, être inscrits au répertoire. Par acte, il faut entendre tout écrit doué d'un effet juridique, ce qui a pour effet d'exclure les conventions verbales.

L'article 39 mentionne les mandats, les promesses de vente et les actes translatifs de propriété.

a) Les mandats, c'est-à-dire les actes de commission, d'achat et de vente d'immeubles et de fonds de commerce sans qu'il y ait à distinguer suivant qu'ils sont dans la forme authentique ou sous signature privée, en territoire français ou étranger à la condition toutefois que les biens dont ils sont l'objet soient situés en France ; il en est de même des actes de courtage ;

b) Les promesses de vente ou les promesses d'achat : ces actes sont dénués d'effets juridiques définitifs avant la réalisation de la condition suspensive d'acceptation par le stipulant : sans doute sont-ils unilatéraux mais cette circonstance reste sans effet puisque l'article 39 s'applique à tous les actes unilatéraux et synallagma-

tiques. Les cessions de promesse synallagmatique de vente et d'achat doivent être répertoriées comme des ventes pures et simples tandis que les cessions de promesse unilatérale de vente ou d'achat échappent à cette obligation.

Les actes de location contenant des promesses d'achat ou de vente doivent dès lors être répertoriés : « L'inscription sur le répertoire réservé aux actes d'intermédiaire n'est nécessaire que pour les actes se rapportant à une transmission de propriété. Les actes de location échappent dès lors à cette obligation à moins qu'ils ne contiennent en même temps des stipulations relatives à la vente des biens loués (promesses de vente, etc.). » (*J. O.*, de 1926, Ch. des D., débats, p. 1391.)

On doit entendre par actes translatifs de propriété non seulement tous les actes de ventes pures et simples qu'ils soient ou non affectés de conditions ou grevés d'une faculté de rachat mais encore les échanges avec ou sans soulte ainsi que les apports en société.

La revente par un marchand de biens d'un fonds de commerce avec ses éléments fait l'objet d'une seule inscription ; il y a lieu de répertorier distinctement l'acte de vente séparée des marchandises d'un fonds de commerce ; le produit de cette vente est soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires comme s'appliquant à un des éléments essentiels du fonds ; c'est ce qu'a reconnu à juste titre l'Administration dans une réponse écrite du ministre des Finances à la question posée par un député :

« La non exigibilité de l'impôt sur le chiffre d'affaires, porte cette réponse, doit être reconnue à l'égard de la cession des matières premières et des marchandises fabriquées au profit de l'acquéreur des autres éléments du fonds de commerce et accessoirement à la cession de ces éléments ; mais si par une opération exclusive de toute

idée de cession de fonds de commerce la Société liquide les matières premières et les marchandises en les vendant séparément soit en bloc soit en détail elle continue en effectuant cette liquidation l'exercice de sa profession et elle doit acquitter l'impôt sur le chiffre d'affaires sur le produit de cette vente. » (*J. O.*, 1922, Ch. des D., débats, p. 480.)

Dans l'opinion de l'Administration contre laquelle nous croyons d'ailleurs devoir nous élever (voir ci-après

) la même règle doit être suivie en matière d'apport d'un fonds de commerce par un marchand de biens ; dans sa manière de voir l'apport en société d'un fonds de commerce avec tous ses éléments doit faire l'objet d'une seule inscription au répertoire du marchand de biens ; mais l'apport d'un fonds est quelquefois exclusif des marchandises qui font l'objet d'une vente séparée : la taxe sur le chiffre d'affaires est dès lors exigible sur le produit de la vente. C'est ce qu'a reconnu le ministre des Finances dans une réponse à une question écrite posée par un député. (*J. O.* de 1922, Ch. des D., débats, p. 480.)

« La vente de tout ou partie des matières premières ou des objets fabriqués si elle peut être considérée comme se rattachant étroitement à l'apport des immeubles et du fonds de commerce, donne à ce titre obligatoirement ouverture au droit de mutation à titre onéreux en vertu de l'article 8 de la loi du 28 février 1872 et échappe à l'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires nonobstant son caractère d'acte de commerce parce qu'elle ne constitue pas un acte de la profession au sens de la loi. » (*J. O.*, 1922, Ch. des D., p. 480.)

L'acte de vente de marchandises dépendant d'un fonds de commerce et étranger à l'apport en société de ce fonds doit en conséquence être répertorié.

Le décret du 11 août 1925 pris en application de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 pour la tenue des répertoires mentionne, à titre purement indicatif, d'autres actes qui sont soumis à l'obligation du répertoire.

Ainsi les options, les déclarations de command et les levées d'options.

La promesse de vente est une option ; elle ouvre, en effet, au créancier une option, puisqu'il peut à son gré utiliser ou non dans un délai qui n'est pas de rigueur la promesse qui lui est faite. La levée de l'option est l'acceptation de la promesse de vente, il y aura lieu de répertorier les levées d'options, c'est-à-dire les actes d'acceptation des promesses de vente. Ces levées d'option résulteront dans certains cas très particuliers de circonstances de fait. Nous voulons parler de la loi du 30 juillet 1930 concernant la réalisation des promesses de vente de terrains lotis ou à lotir.

Le législateur a décidé que leur réalisation ne résulterait plus de l'acceptation du bénéficiaire conformément au droit commun mais de la prise de possession du terrain loti ou à lotir et du paiement d'un acompte sur le prix ; les actes constatant l'avènement de ces deux faits seront donc répertoriés.

L'option conditionnelle, c'est-à-dire la promesse de vente avec stipulation que « si le propriétaire se décide à vendre » s'analyse en un droit de préemption ou en un pacte de préférence. Le propriétaire n'est pas tenu de vendre même si le bénéficiaire de la promesse de vente se déclare décidé à acheter. Il ne vendra que s'il le veut bien ; sa liberté de détermination n'est pas limitée quant au principe même de l'aliénation, mais seulement quant à la personne de l'acheteur ; elle sera répertoriée comme les options fermes. La déclaration de command doit être répertoriée sur chacun des répertoires d'intermédiaires

et de marchands de biens. L'acheteur commandé n'est qu'un mandataire du command; toutefois, il est considéré dans l'acte comme un acheteur jusqu'à ce qu'il ait révélé le nom de son mandant dans la déclaration de command. En sa qualité d'acheteur provisoire, il devra répertorier l'acte d'achat sur le registre des actes translatifs sauf à lui lorsqu'il aura déclaré command à indiquer dans la colonne « Observation » du registre « Déclaration de command de telle date » avec référence au répertoire des actes des intermédiaires qui mentionnera obligatoirement la déclaration de command.

Le command aura à répertorier la déclaration de command sur le registre des actes translatifs.

Les exclusivités seront à répertorier: On entend par exclusivité le mandat « exclusif » donné à un tiers de trouver acquéreur ou vendeur d'un bien. L'exclusivité est une opération de courtage restreinte à une personne, elle sera répertoriée sur le registre des intermédiaires.

Il en sera de même des « bons de commission ».

M. Charles Coutel expose à M. le ministre des Finances qu'un agent d'affaires servant d'intermédiaire pour l'achat et la vente d'immeubles et fonds de commerce, et ne faisant aucune opération pour son compte, se fait remettre par les vendeurs un bon de commission contenant outre les noms et adresses du vendeur, l'indication des biens à vendre, et le montant de la rémunération, convenue la cause suivante : « Pour éviter à M. X... (ici le nom du mandataire) des démarches inutiles, je lui donne option jusqu'au... (ici la date limite du délai) pour réaliser la vente » ; et demande si cet agent d'affaires, simple intermédiaire ne prenant pas option pour son propre compte, car le montant du prix de vente n'est pas stipulé audit bon de commission, mais s'assurant simplement un délai d'exclusivité pendant

lequel le vendeur ne pourra traiter sans son intermédiaire, est tenu de faire enregistrer les bons de commission qui lui sont remis, dans le délai de dix jours de la réalisation de l'opération, les démarches entreprises pour rechercher un acquéreur pouvant n'être pas suivies d'effet au cours du délai accordé à l'agent d'affaires. (*Question* du 28 janvier 1930.) Le ministre répondit affirmativement, l'article 39 visant toute personne ou société se livrant à des opérations d'intermédiaire.

Les lettres missives échangées entre correspondants et susceptibles de faire titre doivent être répertoriées : Toutefois une lettre ne pouvant s'imposer au destinataire qui la reçoit la question de savoir si elle rentre dans les prévisions de la loi devra être résolue de la manière suivante :

Ou bien l'intermédiaire acceptera la proposition qui lui est faite par son correspondant et dans ce cas la lettre sera portée au répertoire et enregistrée ; ou bien il n'aura pas l'intention d'y donner suite et la lettre, considérée comme non avenue, ne sera pas soumise à l'enregistrement ; mais dans cette dernière hypothèse le destinataire devra, afin de permettre à l'Administration d'exercer son contrôle, porter la lettre au répertoire en inscrivant sous sa responsabilité dans la colonne des observations la mention « lettre non suivie d'engagement ou affaire sans suite ou abandonnée ».

Lorsqu'une affaire aura été réalisée par les soins de l'intermédiaire, chaque inscription antérieure relative à cette affaire, sera émargée de la mention « affaire conclue le (date en toutes lettres) ». Instruction 3872, § 19 et 3927, § 21.

Les demandes ou fixations de rendez-vous, les lettres d'envoi et les accusés de réception d'adresses, les listes d'acheteurs ou de vendeurs éventuels lorsqu'elles ne

contiennent ni offres ni engagements, les demandes de renseignements, les permis de visiter échappent à l'obligation du répertoire. Les quittances données par des intermédiaires au nom de leurs clients sont à répertorier ; en réponse à une question écrite de M. Michel, député, demandant « si les quittances reçues par un marchand de biens agissant comme intermédiaire qui paye à un vendeur au lieu et place de l'acheteur tout ou partie d'un prix de vente, quittances ainsi libellées : « Reçu de M. X... (intermédiaire) pour le compte de M. Y... (acheteur) la somme de (date et signature du vendeur) ou « Reçu de M. X... (intermédiaire) la somme de (date et signature du vendeur) doivent être portées au répertoire et enregistrées dans les dix jours » le ministre répondit que l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 visait d'une manière générale tous actes se rattachant à la profession d'intermédiaire ou à la qualité de propriétaire de l'assujetti. Les mainlevées d'inscriptions hypothécaires sont passées en forme d'actes authentiques et un intermédiaire porteur d'un acte de mainlevée peut acquérir une radiation d'inscription hypothécaire pour le compte d'un de ses clients sans avoir besoin d'un mandat écrit : Il devra inscrire au répertoire l'acte de mainlevée. Il en est de même des actes de quittances mainlevées : M. Henry Paté, député, demande au ministre des Finances « si les quittances mainlevées ou les mainlevées qui se rapportent à des actes de vente d'immeubles passées avant la promulgation de la loi du 13 juillet 1925 doivent être inscrites au répertoire dont la tenue est prescrite par l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 ; 2° si d'une manière générale les actes qui font suite à un acte ayant effectué la translation de propriété doivent être inscrits au répertoire ». Le ministre répondit par l'affirmative si l'assujetti prête son concours

à la quittance ou à la mainlevée, la loi visant d'une manière générale tous actes se rattachant à la profession d'intermédiaire ou à la qualité de propriétaire.

Les mêmes principes sont applicables aux actes constatant le nantissement d'un fonds de commerce.

En définitive la nomenclature des actes à répertorier n'est pas contenue limitativement dans l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 pas plus que dans le décret du 5 août 1925 ; il faudra donc s'enquérir si tels actes relèvent de la profession d'intermédiaires ou de marchands de biens ; en cas d'affirmative et si ces actes sont capables de faire titre leur inscription au répertoire sera obligatoire. Les dates d'inscription seront celles des actes ou de leur réception par l'assujetti.

III. OBLIGATION A L'ENREGISTREMENT

En vertu de l'article 39 tous les actes des marchands de biens ou intermédiaires d'immeubles ou de fonds de commerce sont assujettis à l'enregistrement dans un délai de 10 jours de leur date ; il n'est pas dérogé aux dispositions de l'article 20 de la loi du 22 frimaire, an VII, pour le cas où ces actes auraient été rédigés par acte public ; ils sont soumis au tarif édicté par la loi fiscale.

Les actes notariés des marchands de biens et intermédiaires continueront donc à être enregistrés dans le délai du droit commun c'est-à-dire dans les 10 jours de leur date si le notaire réside dans la commune où le bureau d'Enregistrement est établi, sinon dans les 15 jours. En vertu de l'article 12 de la loi du 29 juin 1918 tous les actes sous signature privée constatant des conventions synallagmatiques à l'exception de ceux visés par l'article 22 de la loi du 11 juin 1859, doivent être

enregistrés dans les 3 mois de leur date : L'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 a dérogé de deux manières au droit commun relatif à l'enregistrement des actes sous signature privée des marchands de biens et intermédiaires : Il a d'abord étendu l'obligation de l'enregistrement à tous les actes des assujettis à l'article 39, sans distinction s'ils sont unilatéraux ou synallagmatiques, alors que l'article 12 de la loi du 29 juin 1918 ne visait que les conventions synallagmatiques passées sous la forme sous signature privée.

Il a de plus restreint le délai d'enregistrement des actes des marchands de biens et intermédiaires ; le délai est désormais fixé à 10 jours de la date des actes.

En vertu donc de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 tous les actes des intermédiaires et marchands de biens seront enregistrés dans les 10 jours de leurs dates.

Par actes il faut entendre tous les écrits susceptibles de faire titre entre les parties ; à ce sujet nous nous reportons à ce que nous avons précédemment reproduit à propos de l'obligation des marchands de biens et intermédiaires de répertorier leurs actes.

IV. OBLIGATION DE SE SOUMETTRE A L'EXERCICE DU DROIT DE COMMUNICATION

Les intermédiaires et les marchands de biens devront se conformer pour l'exercice du droit de communication des agents de l'Administration de l'Enregistrement et des Contributions directes aux dispositions des articles 22 de la loi du 23 août 1871, 7 de la loi du 21 juin 1875 et 5 de la loi du 17 avril 1906 sous les sanctions édictées par ces textes.

ARTICLE 22 DE LA LOI DU 23 AOÛT 1871

« Les sociétés, compagnies, assureurs, entrepreneurs de transports et tous autres assujettis aux vérifications des agents de l'Enregistrement par les lois en vigueur sont tenus de représenter aux dits agents leurs livres, registres, titres, pièces de recette, de dépense et de comptabilité, afin qu'ils s'assurent de l'exécution des lois sur le timbre. — Tout refus de communication sera constaté par procès-verbal et puni d'une amende de 100 à 1.000 francs. »

ARTICLE 7 DE LA LOI DU 21 JUIN 1875

« Les sociétés, compagnies d'assurance, assureurs contre l'incendie ou sur la vie et tous autres assujettis aux vérifications de l'Administration, sont tenus de communiquer aux agents de l'Enregistrement, tant au siège social que dans les succursales et agences, les polices et autres documents énumérés dans l'article 22 de la loi du 23 août 1871 afin que ces agents s'assurent de l'exécution des lois sur l'Enregistrement et sur le timbre : tout refus de communication sera constaté par procès-verbal et puni de l'amende spécifiée en l'article 22 de la loi du 23 août 1871. »

ARTICLE 5 DE LA LOI DU 17 AVRIL 1906

« L'amende encourue pour refus de communication dans les conditions prévues par l'article 22 de la loi du 23 août 1871 et par l'article 7 de la loi du 21 juin 1875 sera de 1.000 francs à 10.000 francs en principal.

« Indépendamment de cette amende les sociétés ou compagnies françaises ou étrangères et tous autres assujettis aux vérifications des agents de l'Enregistrement devront en cas d'instance être condamnés à représenter les pièces ou documents non communiqués sous une astreinte de 100 francs au minimum par chaque jour de retard. Cette astreinte non soumise aux décimes commencera à courir de la date de la signature par les parties ou de la notification du procès-verbal qui sera dressé pour constater le refus d'exécuter le jugement régulièrement signifié ; elle ne cessera que du jour où il sera constaté, au moyen d'une mention inscrite par un agent de Contrôle sur un des principaux livres de la société ou de l'établissement

que l'Administration a été mise à même d'obtenir la communication ordonnée.

« Le recouvrement de l'astreinte sera suivi comme en matière d'Enregistrement. »

Le droit de communication s'exercera chez les intermédiaires et marchands de biens assujettis à l'article 39 dans les mêmes conditions que pour les sociétés.

Conformément à l'article 22 de la loi du 23 août 1871 ils auront à présenter aux agents de l'Enregistrement leurs livres, registres, titres, pièces de recette, de dépense et de comptabilité afin que ces agents s'assurent de l'exacte exécution des lois sur l'Enregistrement et sur le timbre.

Les sociétés anonymes et en commandite par actions et les intermédiaires agents d'affaires seront dans l'obligation de communiquer les livres obligatoires du Code de Commerce (art. 8 C. C.) le livre Journal, le livre Copie de lettres et le livre d'Inventaires.

Le droit de communication s'exercera aussi sur les livres auxiliaires, livre Brouillard, Grand Livre, livre de Caisse, livre d'Achats et Ventes contenant copie des factures reçues et envoyées.

Ce droit est absolument général : il s'applique aussi bien aux pièces ou documents antérieurs à la loi qu'à ceux qui ont été rédigés postérieurement. Les agents ont pu en particulier se faire communiquer chez les assujettis qui avaient précédemment la qualité de commerçants tous les livres de commerce et y puiser tous les renseignements qui pourraient leur servir à établir les dissimulations commises avant l'entrée en vigueur de la loi du 13 juillet 1925. (Circulaire 3860, § 4.)

Les particuliers marchands de biens qui ne sont

commerçants qu'au regard de la loi fiscale peuvent se dispenser de tenir les livres obligatoires prescrits par le Code de Commerce (art. 8 C. C.) ; il n'en reste pas moins que ceux qu'ils tiennent sont soumis au droit de communication ;

Les répertoires dont l'article 39 impose la tenue à tout intermédiaire ou marchand de biens pourront faire l'objet à tout instant du droit de communication des agents assermentés de l'Administration de l'Enregistrement ; il en est de même des lettres et documents se rattachant aux livres de commerce et aux dits répertoires ; c'est ce qui résulte d'une réponse affirmative du ministre des Finances à M. Roumageux demandant « si un marchand de biens est tenu de communiquer en vertu de la loi du 13 juillet 1925, art. 39, sur réquisition d'un agent de l'Enregistrement, toutes les lettres qu'il reçoit et son registre de copies de lettres ou à défaut le double des lettres tapées à la machine à écrire. » (C. D., 1929, p. 2918.)

L'article 66 de la loi du 25 juin 1920 prescrit à toute personne redevable de la taxe sur le chiffre d'affaires, à moins qu'elle ne tienne habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires, d'avoir un livre aux pages numérotées sur lequel elle doit inscrire ses opérations journalières ; le dernier alinéa de l'article précité mentionne que ce livre, ainsi que les pièces justificatives des opérations effectuées par les redevables, notamment les factures d'achat, devront être conservées pendant un délai de trois ans à compter du 1^{er} janvier de l'année durant laquelle le livre a été commencé ou durant laquelle les pièces ont été établies.

L'Administration, qui par l'exercice des droits de communication de ces répertoires, peut se renseigner exactement sur le chiffre d'affaires des marchands de

biens et intermédiaires, n'exige plus d'eux la tenue du livre spécial prescrit par l'article 66 de la loi du 25 juin 1920. Dans des observations rédigées dans un mémoire préalable au jugement du Conseil de Préfecture de Nice du 23 décembre 1932 condamnant deux associés de fait à une amende de 6.250 francs pour défaut de tenue du livre spécial prescrit par l'article 66 suscitée, la Direction générale a fait savoir que du moment où d'après la forme fixée par le décret du 11 août 1925 les répertoires prévus par l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 doivent faire mention des indications permettant de déterminer le chiffre d'affaires imposable, l'Administration admet que les marchands de biens ne sont pas soumis aux dispositions de l'article 66 de la loi du 25 juin 1920 imposant la tenue d'un registre spécial à toute personne redevable de l'impôt sur le chiffre d'affaires si elle ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires tel qu'il est défini par la loi.

La Direction générale abandonne en conséquence sa réclamation en ce qui concerne la pénalité sanctionnant le défaut de tenue du livre spécial et, ce faisant, elle considère que l'Administration a épuisé son droit de contrôle en exerçant ses vérifications sur les répertoires et pièces annexes.

Ce droit n'est pas lié par ailleurs au délai de conservation des livres et documents (art. 11 du C. C. et art. 66 de la loi du 25 juin 1920) ; il peut s'exercer au delà.

Le Code de Commerce prescrit la conservation des livres obligatoires de commerce pendant 10 années. Pour les particuliers marchands de biens, la conservation des répertoires et des pièces annexes pendant 3 années sera suffisante (art. 66, loi du 25 juin 1920).

Dans les deux cas cependant, l'Administration peut

prouver l'existence de livres et documents au delà des délais respectifs de 10 et de 3 ans et en réclamer la communication sous une astreinte de 100 francs au minimum par jour de retard sans préjudice des amendes prévues par l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925.

C'est ce qui résulte d'un arrêté du Conseil de Préfecture de Nice du 22 juin 1932. « Considérant que l'existence des livres de comptabilité des opérations effectuées par MM. Pauze et Gueny pendant la durée de leur association du 31 mars 1926 au 15 mars 1927 ainsi que le refus de communication des dits documents sont suffisamment établis par le dossier de la cause, que si l'article 66 de la loi du 25 juin 1920 fixe à 3 années le délai de conservation des documents à représenter, cette loi n'apporte aucune restriction correspondante au droit de communication lorsque l'existence de ces documents est prouvée par l'Administration après l'expiration de ce délai, qu'il y a lieu par suite, pour refus de communication des documents dont s'agit, de condamner solidaiement les sieurs Pauze et Gueny au paiement d'une amende fixée à 2.000 francs par application de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925. »

ÉTUDE DES IMPOTS AUXQUELS LES MARCHANDS DE BIENS ET INTERMÉDIAIRES SONT SOUMIS

I. TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

A) LA LOI DU 25 JUIN 1920 ET LES MARCHANDS DE BIENS

L'article 59 de la loi du 25 juin 1920 soumet à la taxe sur le C. A. les personnes qui habituellement ou occasionnellement achètent pour revendre ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Si le législateur de 1920 a omis de viser nommément dans le texte de l'article 59 les marchands de biens c'est qu'il a craint que l'incidence de la taxe sur le prix des immeubles et des fonds de commerce ne ralentisse le rythme des transactions immobilières qui alimentent le trésor et sont un gage de sécurité sociale à cause du morcellement de la propriété paysanne. En face des travaux préparatoires de la loi du 25 juin 1920, l'Administration a suivi le législateur dans ses hésitations et les marchands de biens furent dispensés du paiement de la taxe sur le C. A. sur le montant de leurs opérations. Les intermédiaires y furent soumis mais seulement en leur qualité d'agents d'affaires.

Cependant après avoir visé spécialement les actes relevant des professions industrielles et commerciales, l'article 59 frappe les opérations purement occasionnelles

d'achat et de vente et exclues par conséquent du domaine d'imposition à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

L'article 59 s'étend donc au delà des opérations commerciales et industrielles ; l'Administration a fait ressortir cette situation dans une Circulaire du 29 août 1920 relative à l'application de la loi nouvelle :

« L'article 59 de la loi du 25 juin 1920, porte cette instruction, étend le domaine de l'impôt sur le C. A. plus loin que celui de l'impôt sur les B. I. C. en frappant non seulement les personnes qui exercent une profession industrielle et commerciale ou une profession similaire c'est-à-dire les personnes faisant habituellement des actes relevant de ces professions mais encore celles qui font occasionnellement des actes relevant de ces professions ou qui occasionnellement achètent pour revendre c'est-à-dire les personnes qui faute d'exercer une profession visée par le titre I de la loi du 31 juillet 1917 échappent à l'impôt institué par ce titre ; les redevables que le texte de l'article 39 permet ainsi d'atteindre sont tous ceux qui, n'ayant pas souvent de profession avérée, se livrent en qualité d'intermédiaires, de courtiers, à des spéculations accidentelles isolées et généralement occultes, de manière à se soustraire aux taxes qui frappent le commerce. »

Il en résultait donc que les spéculations immobilières pouvaient très bien entrer dans le domaine d'application de l'article 59 de la loi du 25 juin 1920.

En l'année 1925 le législateur a été contraint de céder à de pressantes nécessités budgétaires et dans l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 il a soumis à l'impôt sur le chiffre d'affaires « toute personne ou société se livrant à des opérations d'intermédiaire pour l'achat et la vente des immeubles ou des fonds de commerce ou

qui habituellement achète en son nom les mêmes biens dont elle devient propriétaire en vue de les revendre ».

La situation des intermédiaires a été quelque peu modifiée par l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 ; d'une part ce texte n'atteint plus les opérations occasionnelles prévues en ce qui les concerne par l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 ; il ne frappe que les opérations habituelles ;

D'autre part alors que précédemment l'impôt devait être acquitté entre les mains de l'Administration des Contributions indirectes, les versements effectués en vertu de l'article 39 doivent être faits à l'Administration de l'Enregistrement au bureau du receveur dans lequel se trouve l'établissement du contribuable vendeur.

Les marchands de biens ont été nouvellement frappés par l'article 39 et dans la mesure également où leurs opérations présentaient un caractère d'habitude que nous avons précédemment défini d'après la manière de voir de l'Administration confirmée par la jurisprudence de la Cour de cassation.

L'article 39 trouve son application dans les actes d'achat, de vente ou d'entremise relatifs à des immeubles, droits immobiliers ou fonds de commerce ; par immeubles il faut entendre aussi bien les immeubles par nature que par leur destination où l'objet auquel ils s'appliquent. Les droits immobiliers sont les droits d'usufruit, de nue propriété ou d'emphytéose.

B) OPÉRATIONS TAXABLES

Les affaires faites en France sont seules soumises à l'impôt sur le chiffre d'affaires ; cet impôt présente en effet suivant la règle générale un caractère territorial.

Dans une opération de vente d'immeubles ou de

fonds de commerce il y a lieu de s'attacher au lien de situation des immeubles ou fonds de commerce pour savoir si le vendeur est redevable de la taxe sur le chiffre d'affaires sur le montant du prix; ne sont pas considérés comme des territoires français au point de vue de la perception de la taxe sur le C. A. les provinces algériennes pas plus que les colonies et pays de protectorat : y sont assimilés par contre la principauté de Monaco et le territoire de la Sarre.

Le caractère territorial d'une opération d'entremise de vente d'immeubles ou de fonds de commerce résulte du lieu où l'acte d'entremise s'est produit; c'est ce qui ressort d'une réponse du ministre des Finances à M. Grinda, député, aux termes de laquelle « l'Administration a été amenée à reconnaître postérieurement à la publication de l'instruction du 29 août 1920 que la disposition de l'article 72 qui exonère de l'impôt sur le C. A. les opérations de vente, de commission ou de courtage portant sur des marchandises ou objets exportés, ne comportait pas d'application extensive et qu'elle laissait en dehors de ses termes les affaires de commission ou de courtage afférentes à des ventes autres que les ventes à l'exportation; c'est ce qui justifie l'imposition des commissions relatives aux ventes faites aux conditions C. A. F. dès lors que l'acte d'entremise du commissionnaire est accompli en France ». (*J. O.*, Ch. des D., débats, 1923, p. 4293.)

C) CHIFFRE D'AFFAIRES IMPOSABLE

1) *Marchands de biens*

Le chiffre d'affaires d'un marchand de biens s'entend du montant des ventes effectivement et définitivement réalisées.

La notion de réalisation d'un contrat de vente est

différente suivant qu'on l'examine d'après le droit civil ou d'après le droit fiscal applicable à la T. C. A. Alors qu'en droit civil la vente est parfaite entre les parties et que la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé (art. 1583 du Code civil), le droit fiscal subordonne en la matière pour la perception de l'impôt, la réalisation de la vente au paiement de son prix ; une vente conclue et dont le prix n'est pas payé ne supporte donc pas la taxe sur le C. A. « Nous entendons qu'en dernière analyse l'industriel et le commerçant ne doivent être imposés que sur les paiements effectivement reçus, sur les sommes définitivement encaissées » a déclaré à la tribune de la Chambre des Députés, M. le député Bokanowski, rapporteur général de la loi du 25 juin 1920. (Ch. des D., 23 avril 1920, *J. O.*, débats, p. 1278, 2^e colonne.)

Toutefois certains contribuables peuvent en vue de leurs commodités être autorisés à acquitter la taxe sur le C. A. lors de l'établissement des factures au lieu et place de l'encaissement du prix. La demande d'autorisation doit être adressée au directeur de la Régie intéressée et la liquidation de la taxe doit se poursuivre uniformément dans le sens de la décision prise à cet égard.

Tous les éléments du prix de vente sont imposables sans distinction ; on ne saurait donc déduire ni le montant des frais généraux exposés pour parvenir à la vente, ni celui des droits et taxes grevant la marchandise entre les mains du vendeur et récupérés sur l'acheteur, ni les intérêts des prix de vente (Ch. des D., débats, 1928, p. 1762. Réponse à question M. Paganon) ni les frais de timbre d'effets de commerce. Le montant des timbres-quittances incombe à l'acheteur et de ce fait ne doit pas supporter la taxe sur le C. A.

L'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 a établi le recours du marchand de biens vendeur d'immeubles ou de fonds de commerce contre son acquéreur pour le remboursement de la moitié des droits de mutation à titre onéreux majorés acquittés par lui. Mais l'exercice de ce recours est purement facultatif ; sans doute le vendeur est-il libre de n'en pas user et de majorer son prix du montant des droits qu'il peut récupérer ; même en cette circonstance il n'y a pas lieu de faire de ventilation entre les éléments divers du prix et la taxe sur le C. A. frappera le prix total. Le montant des escomptes et rabais, quelle que soit la cause pour laquelle ils ont été consentis ou imposés, ne supporte pas l'impôt sur le C. A. Si le prix de vente est déterminé en valeurs mobilières la perception de la taxe s'effectuera d'après une évaluation des valeurs au cours de la Bourse ; à défaut de cotation des titres une déclaration estimative sera fournie. La question s'est posée de savoir si les échanges sont passibles de la taxe sur le C. A. L'Administration de l'Enregistrement soutient l'affirmative en considérant les échanges comme des doubles ventes ; nous avons cependant eu déjà l'occasion de faire remarquer à propos de l'étude de la loi du 25 juin 1920 que l'Administration n'avait pas admis que le contrat d'échange fût assimilé au contrat de vente ; nous avons exposé à ce sujet que la Régie avait intenté un pourvoi contre un jugement du Tribunal de Tulle aux termes duquel l'échange avec soulte se traduirait en une vente ; dans un arrêt du 10 février 1926 la Cour de cassation a confirmé la manière de voir administrative et jugé que l'échange même avec la stipulation d'une soulte était un contrat distinct de la vente : il nous est difficile dans ces conditions de comprendre pourquoi l'Administration adopte pour la perception de la taxe sur le C. A. une solution exactement

contraire aux principes qu'elle a admis en matière d'enregistrement.

Le contrat d'échange ne s'identifie pas en effet avec le contrat de vente ; on chercherait en vain dans le contrat d'échange la révélation d'un prix et c'est précisément à défaut de stipulation de prix qu'il a été jugé que l'échange de biens entre époux était valable quand il avait pour cause légitime l'intérêt de la famille. (Chambéry, 29 juillet 1872. Rec. arrêt Grenoble et Chambéry, 1873, p. 17.) Certains auteurs dont M. Planiol soutiennent même que l'échange de biens entre époux est toujours régulier comme ne donnant pas lieu aux mêmes abus que la vente. (*Revue Critique*, 1888, p. 273.)

D'autre part certaines dispositions du contrat de vente sont inconciliables avec le contrat d'échange ; l'article 1593 du Code civil met à la charge de l'acheteur les frais de la vente ; il ne peut s'appliquer en principe aux coéchangistes qui supportent respectivement les frais.

Enfin les tarifs des droits de mutation des ventes et des échanges sont distincts ; si le droit de vente et le droit de soulte sont égaux, c'est que le législateur a étendu au contrat d'échange avec soulte une disposition fiscale du contrat de vente, ce qui prouverait par *a contrario* que les deux contrats sont distincts.

Nous sommes donc amenés à conclure que les échanges d'immeubles ou fonds de commerce ne sont pas passibles de la taxe sur le C. A., qu'ils aient lieu avec ou sans la stipulation d'une soulte à moins toutefois que l'importance de la soulte ne fasse considérer l'opération comme une vente et l'échange complémentaire comme une dation en paiement.

La même critique peut être adressée à l'Administration de l'Enregistrement en matière d'apports en société

d'immeubles et de fonds de commerce. L'Administration fait la distinction de l'apport achat et de l'apport vente. L'apport achat n'est considéré comme tel vis-à-vis de la Société qu'au cas de revente du bien apporté ; au cas d'apport de ce bien à une autre société, l'opération ne s'analyse plus en une vente et elle est donc exempte du paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires. Au contraire l'apport en société d'un immeuble est considéré comme un achat par la société. Nous admettrons difficilement que l'apport puisse être moyen d'achat sans être moyen de vente. L'apport en société d'un bien effectué à titre onéreux présente le caractère d'une vente ; il est en effet rémunéré par d'autres biens échappant aux risques de l'entreprise ; la rémunération peut consister dans la remise d'obligations de la société, dans une somme d'argent ou dans la stipulation que le passif grevant le bien apporté ou le patrimoine de l'apporteur serait acquitté par la société ; l'apport ainsi effectué est visé par l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 parce qu'il constitue à proprement parler un achat ou une vente. Mais l'apport pur et simple d'un bien en société est-il un achat effectué par la société en voie de formation ?

L'apport pur et simple est rémunéré par des actions ou parts de fondateur soumises par leur nature aux risques de l'entreprise.

Conformément aux dispositions impératives de l'article 68, § 3, n° 4 de la loi du 22 frimaire, an VII et malgré le changement effectif de patrimoine du bien apporté, l'Administration de l'Enregistrement surseoit au paiement du droit de mutation à titre onéreux sur la valeur de l'apport jusqu'à la dissolution de la société ; elle admet que la mutation reste conditionnelle au moment de la formation de la société et ne s'affirmera qu'à la dissolution lorsque le bien apporté sera attribué à un

autre que l'apporteur. Au regard de la loi fiscale la propriété du bien reste suspendue pendant la durée de la société ; la mutation n'en a pas moins été réelle et il y a lieu d'en rechercher la nature et en particulier si on peut la considérer comme une vente.

Il est certain que des principes juridiques sont communs aux contrats de vente et d'apport en société. L'article 1845 du Code civil aux termes duquel « lorsqu'un apport constitue un corps certain et que la société en est évincée, l'associé en est garant envers la société de la même manière qu'un vendeur l'est envers son acheteur », étend au contrat d'apport la garantie du vendeur d'immeubles ou de fonds de commerce.

L'Administration et d'autres auteurs voient dans le texte de l'article 1845 du Code civil le critérium de l'assimilation des contrats d'apport et de vente.

Nous estimons cependant que si les rédacteurs du Code civil n'ont étendu aux apports en nature que la garantie du vendeur d'immeuble c'est précisément à raison de la différence des contrats. Il n'est pas possible en effet de trouver dans un contrat d'apport pur et simple la stipulation d'un prix de vente à tel point que le privilège du vendeur créé par les articles 2102 et 2103 du Code civil ne peut s'exercer lors de l'apport en société d'un immeuble effectué purement et simplement à défaut d'existence de prix de vente. (Trib. Lyon, 15 mai 1894, *Gaz. Trib.*, 10 juin 1894.)

Si l'on admettait même que le montant des actions d'apport constitue un prix de vente, il n'en résulterait pas moins que des dérogations importantes empêcheraient toute assimilation des deux contrats : d'abord le soin d'évaluer les apports en nature est laissé à deux Assemblées constitutives qui peuvent en réduire la valeur tandis que la détermination du prix de vente d'un

bien immeuble est laissé à la libre appréciation du vendeur à tel point que la rescision du contrat de vente d'immeuble ne peut être judiciairement prononcé au profit de ce dernier qu'au cas de lésion de plus des 7/12 du prix.

De plus les actions d'apport ne sont pas négociables dans les 2 ans de constitution de la société ; elles sont simplement cessibles et le cessionnaire n'est valablement saisi à l'égard des tiers que par la signification du transport au débiteur ou son acceptation dans un acte authentique (art. 1690, Code civil). Enfin la cession intervenue dans le délai de 2 ans d'actions d'apport entraîne l'exigibilité de droits de mutations propres aux objets qu'elles représentent.

Devant ces dérogations il est permis de croire que le contrat d'apport pur et simple possède bien le caractère commutatif mais qu'il jouit néanmoins d'une nature distincte du contrat de vente. La doctrine et la jurisprudence reconnaissent facilement ce caractère commutatif : « si l'apport en société, exposent MM. Colin et Capitant, consiste en un corps certain, il y a transfert de propriété à l'être moral au moment où la convention est conclue. » (*Cours de droit civil*, t. II, p. 623.)

De même MM. Houpin et Boisvieux : « Les biens composant le fonds social forment la propriété exclusive de cette société et non des associés ; par suite ceux-ci n'ont pas le droit d'aliéner l'un quelconque de ces biens même à concurrence de leur part dans la société, la vente qu'ils en consentiraient étant frappée de nullité comme vente de la chose d'autrui. » (*Traité des Sociétés*, n° 565.) Dans un arrêt du 17 novembre 1930 le Conseil de Préfecture de la Seine a reconnu le caractère commutatif de l'apport en société :

« Considérant que les achats d'immeubles que visent

les dispositions de la loi du 13 juillet 1925 comprennent toutes les acquisitions d'immeubles effectuées à titre onéreux quelles que soient les conditions dans lesquelles s'opère le transfert de propriété ; qu'ainsi le fait que la société requérante est devenue propriétaire des terrains par voie d'apports et moyennant attribution d'actions d'apport d'une valeur déterminée ne saurait avoir pour conséquence de l'exonérer de l'impôt sur le C. A. »

Ce jugement tout en reconnaissant à l'apport en société un caractère commutatif applique à tous les contrats à titre onéreux le régime des achats pour revendre de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925, c'est-à-dire aux contrats d'échange, d'apport en société, de cession de droits successifs et de licitations.

Nous avons critiqué cette manière d'étendre des dispositions fiscales à des situations pour lesquelles elles n'avaient pas été prévues par le législateur ; toute solution différente serait contraire à la règle générale toujours appliquée par la Cour de cassation d'après laquelle les lois d'impôt doivent être appliquées strictement sans qu'il soit possible de les étendre des cas qu'elles prévoient à ceux qui ne sont pas formellement prévus. Il y a donc lieu de s'en tenir à la doctrine émise par la Cour de cassation dans l'arrêt précité du 10 février 1926 et de décider que le régime des achats pour revendre est seulement applicable aux contrats de vente à l'exclusion des autres contrats qui n'en possèdent pas les caractères.

Les cessions de promesse unilatérale de vente ne sont pas passibles de la taxe sur le C. A. en vertu de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925.

Les propriétaires d'immeubles ou de fonds de commerce consentent souvent à des marchands de biens des promesses unilatérales de vente inscrites la plupart du temps dans des baux d'immeubles ou de fonds de

commerce moyennant le paiement d'un prix ; ces marchands de biens cèdent à des tiers le bénéfice des promesses de vente dont s'agit.

Une cession de promesse unilatérale de vente immobilière ne présente pas un caractère immobilier ; la Cour de cassation l'a jugé dans un arrêt du 5 février 1889 aux termes duquel « il résulte du jugement attaqué que la dame Gioan a loué aux sieurs Bayard et Moucot pour 3 ans et moyennant un fermage de 5.000 francs une propriété rurale sise à Cannes et leur a consenti le droit, pour toute la durée du bail, de se rendre acquéreur de la dite propriété au prix de 100.000 francs.

« Attendu que cette promesse unilatérale de vente n'emportant pas transmission de propriété ne pouvait donner ouverture au droit de mutation immobilière ; attendu que Bayard et Moucot ont cédé à la Société civile de Cannes et du Cannet leur droit au bail sus-énoncé avec le bénéfice de la promesse de vente qui leur avait été faite ; que par l'effet de cette cession la Société a été mise purement et simplement au lieu et place de ses cédants, que le droit cédé n'a pas changé de nature et que dès lors le droit de mutation immobilière qui n'était pas dû sur la promesse n'a pu être exigé sur la cession dont cette promesse a été l'objet ; d'où il suit qu'en décidant le contraire, le jugement attaqué a fausement appliqué et par suite violé les dispositions de l'article 69, § 7, n° 1 de la loi du 22 frimaire, an VII, et l'article 52 de la loi du 28 avril 1816. »

En vertu de l'article 516 du Code civil, ce droit est donc nécessairement mobilier.

Nous estimons que la taxe sur le C. A. n'est pas non plus exigible en vertu de l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 ; le bénéficiaire d'une promesse unilatérale de vente n'en achète pas l'avantage qui lui est consenti

purement et simplement en supplément des stipulations spéciales de l'acte ; il n'y a pas d'achat en vue de la revente et l'exigibilité de la taxe sur le C. A. fait défaut à quelque titre que ça soit. Mais ces principes ne s'appliquent qu'autant qu'il y a une promesse de vente véritable et non une vente. L'Administration a toujours le droit de restituer à des conventions un caractère réel et de considérer comme des ventes des contrats de location passés avec des formes particulières et avec stipulation de promesse de vente. C'est ainsi que dans un jugement du 28 décembre 1928 le Tribunal civil de la Seine a décidé que constituait une vente ferme et définitive donnant immédiatement ouverture à la perception du droit proportionnel la promesse de vente inscrite dans un bail par lequel le bailleur s'engage à vendre pour un prix fixé sa propriété dans un délai déterminé si le preneur en fait la demande et si le preneur s'engage à l'acheter dans les 6 mois qui suivront ce délai, si le bailleur en manifeste le désir alors que le preneur verse sur-le-champ des arrhes s'élevant à près de 40 % du prix stipulé, et consent à les abandonner au bailleur à titre d'indemnité en cas de non réalisation, que toutes les obligations d'un véritable propriétaire, concernant les grosses réparations, les primes d'assurance, l'impôt foncier et autres taxes sont imposées au preneur, que celui-ci est d'ailleurs un marchand de biens et que la revente en plusieurs lots est prévue dans le contrat. (*J. Enreg^t*, 1929, p. 217.)

La Cour de cassation a accepté cette manière de voir dans un arrêt du 3 août 1931.

« Attendu que le tribunal auquel il appartient de restituer au contrat litigieux son véritable caractère a décidé à bon droit qu'il s'agissait d'une vente et non d'un bail assorti d'une promesse de vente, que cette appréciation est conforme à l'intention des parties telle

qu'elle ressort des clauses de l'acte ; qu'en effet il en ressort notamment que sur un prix fixé à 4.582.396 francs la Métropole devait verser sous le nom d'arrhes une somme de 2.118.440 francs le jour du contrat et de 981.986 francs dix-huit mois plus tard, sommes qui restaient acquises au vendeur même si la vente n'était pas réalisée dans le délai imparti ; qu'en outre la somme de 172.478 francs stipulée comme loyer annuel correspondait exactement aux intérêts de la partie du prix non payé ;

« Qu'enfin en même temps que Poisson s'obligeait à vendre si la Métropole le lui demandait, celle-ci s'engageait à acheter s'il l'exigeait. »

La promesse unilatérale de vente ne constituant pas un contrat parfait ne peut être assujettie qu'au droit fixe ; mais la réunion de deux promesses unilatérales de vendre et d'acheter est susceptible suivant les circonstances de donner naissance à un véritable contrat synallagmatique dès lors que les conditions auxquelles chacune d'elles est subordonnée, concourent et ne sont pas contradictoires ; c'est ce qu'a reconnu l'arrêt de cassation visé ci-dessus en invoquant plusieurs clauses de l'acte d'où résulte l'intention des parties de conclure immédiatement une vente ferme ; cette appréciation des faits de la cause aboutit sans doute à une simple décision d'espèce mais dont les motifs sont de nature à servir de base à l'interprétation de conventions analogues.

Les marchands de biens achètent souvent des terrains qu'ils couvrent de constructions soit en leur nom soit au nom de tiers et l'Administration les soumet au paiement de la taxe sur le C. A. sur les prix de vente des terrains et des constructions qui n'ont pas été achetées en vue de la vente. Pour justifier de cette pratique l'Administration enseigne que les constructions ne sont

qu'un accessoire du terrain, que le propriétaire du sol en devient propriétaire par voie d'accession (Code civil, art. 591) comme il devient propriétaire de tout ce qui s'incorpore à sa chose, par exemple des plantations faites sur son fonds de terre ; que d'ailleurs il est de jurisprudence formelle que la vente d'un terrain avec obligation pour le vendeur d'édifier ou de faire édifier certaines constructions qui seraient la propriété de l'acquéreur doit être considérée comme une vente de ces constructions : « Considérant que les intimés qui font le commerce d'immeubles ont vendu à l'appelant par acte du 14 août 1868 un terrain couvert de constructions commencées et que par un autre acte du 24 septembre 1868 ils se sont engagés à faire continuer et terminer les travaux pour le compte de l'appelant suivant les plans et cahiers des charges dressés par leur architecte, les dits plans, cahiers des charges et devis détaillés demeurant annexés aux conventions et en faisant partie intégrante ; considérant que le contrat de louage d'industrie passé entre le propriétaire d'un terrain et des architectes ou entrepreneurs pour la construction d'une maison sur ce terrain constitue une obligation de faire dont l'inexécution ou la mauvaise exécution ne peuvent se réparer qu'au moyen d'une indemnité pécuniaire plus ou moins élevée suivant l'importance des malfaçons mais qu'il ne saurait en aucun cas être question de la résolution du contrat lorsque d'ailleurs il a été pleinement mis à fin par l'ouvrier ou l'architecte ; considérant que telle n'est pas la situation des parties, que les intimés ne sont pas des entrepreneurs ou des locateurs d'industrie et qu'ils se sont constitués par le contrat vendeurs d'un immeuble composé d'un terrain et d'une maison construite sur ce terrain d'après les plans et devis proposés par eux et agréés par l'acheteur qui est l'appelant ; considérant

qu'en cette situation il ne s'agit plus d'une simple obligation de faire mais d'une obligation de livrer une chose moyennant un prix et que si la chose offerte n'est pas conforme aux stipulations du contrat, il y a lieu à résolution de la convention, c'est-à-dire de la vente intervenue entre les parties. » (Cour d'appel de Paris, 22-XII-1873.) La Cour de cassation approuva cette manière de procéder dans un arrêt du 22 juillet 1874.

« Attendu que l'arrêt attaqué déclare en fait par une interprétation souveraine tant de l'acte notarié du 14 août 1868 que de l'acte sous signature privée du 24 septembre suivant que Naud et C^{ie} n'étaient pas des entrepreneurs ou locateurs d'industrie et qu'ils se sont constitués par le contrat vendeurs d'un immeuble composé d'un terrain et d'une maison construite sur ce terrain d'après les plans et devis proposés par eux et agréés par l'acheteur ; qu'en cet état de choses et conventions constatées les juges du fond ont dit avec raison qu'il s'agissait dans la cause non d'une obligation de faire mais d'une obligation de livrer une chose moyennant un prix. » (Débats, 75-1-303.)

La solution administrative fut donc établie suivant cette interprétation ; à une question écrite de M. le député Neyret demandant « si des architectes qui par actes authentiques achètent des terrains en vue d'y élever des immeubles en copropriété et qui vendent ultérieurement ces immeubles par appartements soit avant leur édification mais avec obligation formelle pour l'acquéreur de les faire édifier par les architectes vendeurs, soit avant leur terminaison, soit après leur complet achèvement, sont soumis aux prescriptions de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925, si ces achats de terrains et ces ventes d'appartements constituent des actes de commerce soumis à la taxe sur le C. A. ; si ces architectes ne sont pas

des intermédiaires au sens de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 ; leurs opérations supportent deux droits de vente immobilière ; l'un lors de l'achat des terrains, l'autre lors des ventes soit de la fraction de terrain destinée obligatoirement à l'édification d'un appartement, soit du terrain et de l'appartement en cours de construction, soit du terrain et de l'appartement achevé ; elles ne paraissent pas par leur nature avoir le caractère d'opérations commerciales et leur résultat incontestable est d'atténuer la crise du logement ; ne semble-t-il pas injustifié que l'Administration prétende les soumettre par surcroît à la taxe sur le C. A. ? » (*Question* du 15 novembre 1928.) Le ministre répondit « que les architectes visés par l'honorable député sont soumis aux prescriptions de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 ; ils sont redevables de la taxe sur le C. A. sur le montant des prix de vente d'immeubles qu'ils effectuent ». (Ch. des D., débats, 1928, p. 2628.)

Dans un arrêté en date du 19 décembre 1930, le Conseil de Préfecture de Lyon adopta cette manière de voir : « Considérant que la Société Lyonnaise des Immeubles modernes demande la restitution d'une somme de 39.761 francs, montant de l'impôt sur le C. A. au taux de 2 % que la dite Société a dû verser sur le montant des travaux qu'elle prétend avoir fait exécuter en qualité de mandataire sur des terrains acquis par chacun de ses adhérents en vue de devenir copropriétaires d'un appartement.

« Considérant qu'il résulte de l'Instruction que la Société S. L. I. M. C. achète des terrains en vue d'y faire élever des maisons d'habitation ; qu'après avoir réuni un certain nombre de personnes désireuses d'acquérir un appartement, elle leur fait signer un acte aux termes duquel ceux-ci s'engagent à lui verser un prix

payable par termes échelonnés au cours de la période de construction : que la Société s'engage de son côté à livrer les appartements choisis dans un délai fixé d'avance ; que l'engagement qu'elle prend ainsi est lié à la vente d'une partie du sol et que le prix stipulé correspond d'une part à la valeur de l'appartement, d'autre part à la valeur d'une fraction proportionnelle du dit sol ;

« Que la circonstance qu'est établi par un acte distinct un régime de copropriété où sont réglées les situations respectives et les obligations réciproques des divers acquéreurs non plus que la qualification donnée par l'acte au rôle joué par la Société ne sont pas de nature à modifier le caractère véritable de l'opération juridique intervenue, laquelle ne saurait s'analyser autrement qu'en une opération de vente portant à la fois sur l'immeuble bâti et sur le terrain qui lui sert de base.

« Considérant d'autre part que la Société n'établit pas davantage qu'il existe entre elle et les futurs copropriétaires un contrat de louage de services. Considérant qu'il y a lieu dans ces conditions de décider qu'en achetant des terrains pour les revendre après y avoir fait édifier ou avoir pris l'engagement d'y faire édifier des constructions et en accomplissant les dites opérations d'une manière habituelle ainsi qu'il résulte de l'Instruction et des termes mêmes de ses statuts, la Société s'est trouvée placée dans le champ d'application de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 d'après lequel sera considéré comme commerçante soumise à l'impôt sur le C. A. toute personne ou société se livrant à des opérations d'intermédiaire pour l'achat ou la vente des immeubles ou des fonds de commerce ou qui habituellement achète en son nom les menus biens dont elle devient propriétaire en vue de les revendre.

« Considérant dès lors que l'Administration de l'Enregistrement était bien fondée à réclamer à la Société requérante l'impôt sur le C. A. et qu'il y a lieu de rejeter la requête de la S. L. I. M. C. tendant à obtenir la restitution du dit impôt. »

La question n'était pas encore tranchée d'une façon définitive car la Société S. L. I. M. C. condamnée dans l'arrêt sus-visé en appela devant la juridiction de la Cour de cassation ; le 20 juillet 1932 un arrêt fut rendu infirmant entièrement la théorie administrative.

« Considérant que la Société Lyonnaise des Immeubles modernes en copropriété a pour objet aux termes de l'article 2 de ses statuts l'acquisition de tous terrains propres à la construction, l'édification de toutes constructions, l'aliénation de tous immeubles, leur apport en société ou leur exploitation ; qu'il en résulte que c'est à bon droit que la dite Société a été considérée comme commerçante au sens de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 et assujettie par suite à l'impôt sur le C. A. à raison des terrains achetés par elle et revendus après construction ; mais considérant qu'elle assure elle-même la construction de maisons d'habitation sur ses terrains soit pour son propre compte en vue de les vendre ensuite par appartements, soit pour le compte de personnes qui ont acheté les dits appartements ; que ni dans l'un ni dans l'autre cas elle ne peut être considérée comme ayant acheté les dites constructions et n'est donc pas passible de l'impôt sur le C. A. par application de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 à raison de la vente des dits appartements ; que par suite la société est fondée à soutenir qu'elle a été assujettie à tort à l'impôt sur le C. A. à raison des constructions dont s'agit. » (R. Et., art. 9815.)

En conséquence il ne faudra plus imposer à la taxe

sur le C. A. d'après les principes de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925, le prix de vente des constructions bâties par un marchand de biens, ces constructions n'ayant pas été achetées en vue de la revente. La ventilation du prix total de vente devra s'effectuer et la taxe sur le C. A. de l'article 39 ne frappera que le prix de vente du terrain seulement ; par contre l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 recevra toujours son application lorsqu'un marchand de biens aura construit pour le compte d'autrui des immeubles à la façon d'un mandataire ou d'un entrepreneur ; ces professions relèvent de l'activité commerciale et sont visées en tout état de cause par l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 relatif à l'impôt sur le C. A. même si les travaux entrepris ne sont qu'occasionnels : bien que le Conseil d'État ne se soit pas prononcé vis-à-vis de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, il semble que les mêmes principes sont valables à son égard ; dans une vente de constructions par un marchand de biens, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ne frappera que le prix de vente du terrain, à moins que la construction n'ait fait l'objet d'un achat préalable en vue de la revente ; le bénéfice réalisé par la vente des constructions sera taxé à la cédule des professions non commerciales : toutefois comme l'Administration de l'Enregistrement n'est compétente en ce qui concerne le recouvrement de la taxe sur le C. A. des marchands de biens que dans l'hypothèse où les versements sont effectués en vertu de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925, deux administrations se partageront la perception de la taxe ; d'une part l'Administration de l'Enregistrement en ce qui concerne l'impôt sur le prix afférent dans la vente du terrain seul en vertu de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 ; d'autre part l'Administration des Contri-

butions indirectes en ce qui concerne l'impôt sur le prix des travaux exécutés ou des commissions encaissées en vertu de l'article 59 de la loi du 25 juin 1920.

Des relations s'établiront entre les deux administrations pour faciliter les perceptions ; il y aura lieu de transmettre au service des Contributions indirectes une copie de tous les articles actuellement ouverts au sommier des découvertes et relatifs à la perception de l'impôt sur les affaires de constructions d'immeubles pour autrui ; par ailleurs chaque fois qu'une demande en restitution motivée par l'arrêt précité sera déposée par un redevable il y aura lieu de faire adresser sans retard au même service en vue de lui permettre d'interrompre s'il y a lieu la prescription triennale le relevé des opérations de constructions pour le compte d'autrui auxquelles s'appliquait l'impôt restitué.

La faillite d'une société ou la déconfiture d'un particulier marchand de biens sont la source de la réalisation de leurs biens et la question se pose, à propos même de cette réalisation, de savoir si la taxe sur le chiffre d'affaires est exigible sur le prix. La vente des biens d'un failli est assurée par le syndic d'union ou de concordat par abandon d'actif avec les procédés communs aux ventes de biens de mineurs ; le syndic représente la masse des créanciers dans l'exercice de leurs actions collectives sur les biens du failli et le failli dans l'exercice des actions individuelles favorables à la masse des créanciers. L'intérêt des créanciers guide les actions du syndic. La vente des biens d'un failli se poursuivant par les offices d'un syndic, le consentement du vendeur fait défaut et cette particularité pourrait être un obstacle à la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires ; cependant selon les opinions de MM. Planiol et Ripert « si le consentement des parties est indispensable pour que la vente soit conclue, cependant il faut

traiter comme de véritables ventes au point de vue de leurs effets certaines opérations qui s'effectuent sans le consentement réel du vendeur, telles les saisies et les expropriations pour cause d'utilité publique ; mais ce sont là des cas exceptionnels strictement circonscrits par la loi ». Les ventes de faillite ont certainement des principes communs aux ventes sur saisie ; elles ont lieu dans la forme des ventes de biens de mineurs et l'article 964 du Code de Procédure civile qui traite de ces dernières « déclare communs au présent titre certains articles du Code relatifs aux ventes sur saisie ». Les ventes après faillite et sur saisie sont donc effectuées dans la forme des ventes de biens de mineurs ; à raison de cette similitude de procédure nous accorderons aux ventes de faillite le caractère de véritables ventes bien que le consentement du vendeur fasse en réalité défaut et nous estimons en conséquence que la taxe sur le chiffre d'affaires doit être perçue sur leur prix.

La déconfiture d'un particulier n'est pas la source, comme en cas de faillite d'une procédure d'ensemble, d'un dessaisissement ni d'une suspension du droit de poursuite individuelle ; les créanciers n'ont pas de représentants chargés de veiller à leurs intérêts collectifs ; sauf le cas de légitime préférence, tous les créanciers ont un droit égal sur les biens de leur débiteur. La sauvegarde de ces droits est assurée par des saisies dont le produit est soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Lorsque le transfert de propriété d'un immeuble ou d'un fonds de commerce est consécutif à une expropriation pour cause d'utilité publique, l'indemnité d'expropriation est passible de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Lorsqu'un marchand de biens cesse l'exercice de sa profession, les biens vendus à cette occasion supportent l'impôt sur le chiffre d'affaires ; cependant un marchand

de biens peut faire passer dans son patrimoine personnel des biens de son entreprise ; s'il a réellement et définitivement cessé d'exercer sa profession, il pourra vendre à tout moment les immeubles qu'il a régulièrement fait passer de son actif commercial dans son patrimoine personnel lors de la cessation sans être pour cette vente passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de la taxe sur le chiffre d'affaires, étant bien entendu, 1^o que dans le cas où le prix ou les frais d'acquisition de ces immeubles auraient antérieurement figuré dans les dépenses commerciales leur montant devrait être rapporté aux recettes de l'exercice de liquidation ; 2^o que l'Administration se réserve son droit de contrôle en ce qui concerne le véritable caractère de la cessation de l'entreprise. (*J. O.*, Ch. des D., débats, 1927, p. 1308.)

Les héritiers d'un marchand de biens ne doivent pas acquitter du chef du *de cujus* l'impôt sur le chiffre d'affaires sur le produit des ventes d'immeubles ou de fonds de commerce. Cette solution est conforme à l'esprit de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925. A une question écrite de M. Franklin-Bouillon, député, exposant au ministre des Finances *a)* qu'un frère et une sœur achètent de moitié en 1905 une luzernière d'un hectare ; *b)* qu'ils exploitent en louant ce champ pendant 21 ans ; *c)* qu'en 1920 la sœur décède en laissant son frère comme légataire universel ; *d)* qu'en 1926 celui-ci lotit la part qu'il a achetée en 1905 et celle dont il a hérité en 1920 et demandant s'il est redevable de la taxe sur le chiffre d'affaires pour les 7 petites ventes qu'il a faites de 1927 à 1931, le ministre des Finances répondit par la négative. (*J. O.*, 26 février 1932, Ch. des D., p. 843.) Toutefois l'Administration perçoit la taxe sur le chiffre d'affaires sur le produit de la vente d'immeubles ou de fonds de commerce dépendant de la communauté d'un marchand de

biens et de son épouse, malgré son décès ; la perception s'effectue sur l'intégralité du prix de vente sans ventilation entre les fractions du prix revenant à l'époux survivant et dépendant de la succession.

La cession générale par un marchand de biens des biens de son entreprise n'est pas la source de la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires sur le produit de la cession à la condition que le caractère global soit attaché à l'opération ; les ventes partielles à l'occasion d'une cession d'entreprise sont considérées comme la dernière manifestation de l'exercice de la profession et soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires. A une question écrite de M. Grinda, député, demandant « si une société en liquidation par suite de sa dissolution doit considérer le produit de sa liquidation comme un chiffre d'affaires soumis à l'impôt ; si une société qui vend son fonds doit payer l'impôt sur les marchandises qu'il cède à son successeur », le ministre des Finances fit savoir que « l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 n'assujettit à l'impôt sur le chiffre d'affaires que les personnes achetant pour revendre ou accomplissant des actes relevant des professions industrielles ou commerciales ; or la vente d'un fonds de commerce avec tous ses éléments, bien qu'elle ait le caractère d'un acte de commerce, ne constitue pas un acte de la profession au sens de la loi ; mais si le propriétaire d'un fonds de commerce qui veut en cesser l'exploitation ne vend pas les marchandises avec le fonds et les liquide en les vendant séparément, soit en détail soit en bloc, il continue en effectuant cette liquidation l'exercice de sa profession et doit acquitter l'impôt sur le chiffre d'affaires sur le produit de cette vente ; c'est d'après la même distinction que doit être réglée l'exigibilité de l'impôt sur le produit de la liquidation d'une Société ». (*J. O.*, 1920, novembre, p. 19020.)

2^o *Intermédiaires*

A l'égard des intermédiaires en général, l'instruction administrative du 29 août 1920, n^o 3632 dispose que comme en matière de ventes, c'est le montant brut des rémunérations réalisées sous quelque dénomination que ça soit à titre de courtages, commissions, remises, salaires, prix de location, intérêts, escomptes, agios et autres profits définitivement acquis par les intermédiaires, mandataires que se détermine le chiffre d'affaires de ces divers redevables.

La perception de l'impôt sur la commission n'exclut d'ailleurs nullement son exigibilité sur l'affaire de vente réalisée par l'office du commissionnaire ; il s'agit en effet de deux opérations distinctes qui doivent entrer chacune dans le chiffre d'affaires du redevable intéressé ; l'un pour le montant de la commission, l'autre pour le montant du prix de vente qui est considéré comme acquis directement par le commettant alors même que le commissionnaire a fait l'opération en son nom propre.

Si le commissionnaire, courtier ou intermédiaire a lui-même recours au service d'une autre personne à laquelle il donne une rémunération, il n'en doit pas moins l'impôt sur sa propre rémunération sans aucune déduction de la commission qu'il donne à la personne dont il utilise les services et cette dernière doit elle-même l'impôt sur sa commission ; peu importe à cet égard le mode suivant lequel la dite personne est rémunérée ; ainsi lorsqu'un commissionnaire place ou achète des marchandises par l'intermédiaire d'un courtier auquel il abandonne la moitié de sa commission, il est tenu d'acquitter l'impôt sur toute cette commission puisque celle-ci constitue le prix de ses services au regard de son commettant et de son côté le courtier est redevable de

l'impôt sur la moitié de la commission que lui reverse le commissionnaire puisque c'est également le prix qui lui a été promis par ce dernier pour ses services.

Mais si les commissions ou courtages sont imposables en principe sur leur totalité sans aucune déduction des débours et dépenses que le commissionnaire ou le courtier fait pour l'exécution de son mandat, cette règle suppose que les deux parties ont traité à forfait et elle n'est pas applicable par suite lorsque le commettant a donné lui-même soit implicitement soit expressément l'ordre au commissionnaire de recourir au service d'un tiers déterminé. Vis-à-vis des vendeurs opérant pour leur compte la situation des intermédiaires était meilleure : « Les premiers en effet sont imposés sur le montant total de la transaction tandis que les seconds ne paient l'impôt que sur leur rémunération ; or si cette différence de traitement se justifie, suivant l'esprit de la loi, pour les intermédiaires qui ne touchent qu'un pourcentage fixe, il n'en est pas de même de ceux qui, rémunérés en tout ou en partie par une différence de cours ou une survente, sont maîtres de leur prix. A cet égard ces intermédiaires soit à l'achat soit à la vente bénéficient des mêmes avantages que les marchands agissant pour leur propre compte et il existe d'autant moins de motifs de leur faire un sort plus favorable que par ailleurs et à la différence des marchands proprement dits ils ne sont pas tenus des risques de la chose et ne sont pas exposés à traiter à perte ; il serait à craindre enfin qu'un tel procédé se généralisât au détriment du Trésor. » (Exposé des motifs du projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1932, annexe n° 5522.)

L'article 31 de la loi du 31 mars 1932 a modifié cet état de choses et l'impôt exigible sur les affaires des commissionnaires, mandataires ou intermédiaires est

liquidé non plus sur le montant de leur rémunération mais sur le prix de la vente effectuée par leur entremise chaque fois où la rémunération ne consistera pas seulement en une commission calculée suivant un taux préalablement fixé d'après le prix et exclusif de tout autre projet. L'article 31 de la loi du 31 mars 1932 est applicable aux intermédiaires dans les ventes d'immeubles ou de fonds de commerce et la taxe sur le chiffre d'affaires frappe le prix des ventes conclues par leurs soins si leur rémunération est exclusive de tout pourcentage fixé à l'avance et est calculée sur une différence de cours. D'après les principes généraux régissant la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires l'on pouvait croire que le nouvel article 31 de la loi du 31 mars 1932 ne serait applicable aux intermédiaires qu'autant que le paiement de leurs rémunérations restât à faire après cette date. Le fait générateur de la taxe sur le chiffre d'affaires est en effet le paiement d'un prix de vente ou d'une commission. Cependant l'Administration n'a pas appliqué rigoureusement les principes du droit commun. En l'année 1920 lors de l'institution de la taxe sur le chiffre d'affaires elle avait déjà toléré dans un article 22 du règlement d'Administration publique du 24 juillet 1920 que les affaires conclues avant le 1^{er} juillet 1920 échapperaient au nouvel impôt du chiffre d'affaires à la condition que leur paiement restât seulement à effectuer ; pour l'application de la loi du 31 mars 1932 la même administration admet que les nouvelles mesures préconisées par elle n'entreront en vigueur à l'égard des intermédiaires dans les ventes d'immeubles ou de fonds de commerce qu'autant que le transfert de la propriété des biens dont ils ont été les auxiliaires restât à effectuer après cette date. (Instruction administrative, n° 4117, § 9.)

D) OBLIGATIONS GÉNÉRALES DES REDEVABLES DE LA TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

En vue d'assurer le fonctionnement régulier de l'impôt sur le chiffre d'affaires la loi du 25 juin 1920 impose aux redevables certaines obligations.

1) *Souscription d'une déclaration d'existence*

L'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 qui vise les marchands de biens et les intermédiaires dans les ventes d'immeubles ou de fonds de commerce leur impose de se faire connaître à l'Administration de l'Enregistrement dans le délai d'un mois du commencement de leurs opérations par la production d'une déclaration d'existence (voir ci-dessus). Sans doute l'article 61 de la loi du 25 juin 1920 a prévu qu'une déclaration de cette nature sera produite par les redevables de la taxe sur le chiffre d'affaires dans un délai qui ne sera pas inférieur à 15 jours du commencement de leurs opérations : mais en vertu de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 et de l'adage *Generalia non specialibus derogant*, le délai restera fixé à un mois pour la production de la déclaration d'existence des marchands de biens et intermédiaires. Nous avons eu l'occasion de faire remarquer que malgré les termes de la loi du 25 juin 1920 l'Administration estimait que les actes occasionnels soit de vente soit d'entremise dans les ventes d'immeubles ou de fonds de commerce ne devaient pas être passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires. Les personnes intéressées par les actes de cette catégorie n'ont donc pas à souscrire de déclaration d'existence à moins que l'Administration ne change sa manière de procéder à leur égard.

2) *Tenue d'une comptabilité ou d'un livre permettant de déterminer le chiffre d'affaires*

Sans doute l'article 66 de la loi du 25 juin 1920 dispose que toute personne redevable de l'impôt sur le chiffre d'affaires devra, si elle ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires, avoir un livre aux pages numérotées. En conséquence les industriels et commerçants sont dispensés de la tenue de ce livre spécial qui ferait double emploi avec leur comptabilité. Mais l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 obligeant les marchands de biens et intermédiaires à la tenue de deux répertoires pour chaque nature d'acte soit d'entremise soit de vente est exclusif à leur égard de toute obligation de tenir ce livre spécial qui consacrerait un double emploi. Dans une instance portant sur le défaut de tenue de ce livre spécial l'Administration a abandonné les poursuites primitives reconnaissant le double emploi des répertoires et du livre spécial.

3) *Déclaration du chiffre d'affaires*

a) *Régime du droit commun.* — Le montant mensuel du chiffre d'affaires des marchands de biens et intermédiaires est fixé sur un relevé qui doit être déposé à l'Administration de l'Enregistrement pour le 26 du mois suivant : toutefois une tolérance de 3 jours est accordée par l'Administration en sorte que le contribuable qui n'effectuerait le dépôt du relevé de son chiffre d'affaires que le 29 du mois n'encourrait de ce fait aucune pénalité.

b) *Régime des acomptes provisionnels.* — Les marchands de biens et intermédiaires qui, possédant une

installation permanente, entendent se dispenser de souscrire le relevé mensuel de leur chiffre d'affaires peuvent demander à être placés sous le régime des acomptes provisionnels.

Ce régime consiste à acquitter l'impôt trimestriellement si le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 200.000 francs ou mensuellement s'il est supérieur à ce chiffre. Dans ce cas les sommes acquittées sont calculées d'après le chiffre d'affaires de l'année civile précédente et elles sont versées à raison de $1/4$ ou de $1/12$ de l'impôt exigible de leur chef. Dans les trois premiers mois de l'année le bénéficiaire du régime de l'acompte provisionnel est tenu de déclarer le montant réel de son chiffre d'affaires de l'année précédente : s'il résulte de la liquidation définitive un complément de perception au profit du Trésor ce complément doit être versé avant le 1^{er} mai : dans le cas contraire l'excédent versé est imputé sur l'exercice courant ou remboursé au cas de cessation ou de cession d'entreprise.

c) *Régime de forfait.* — L'Administration de l'Enregistrement n'admet pas les marchands de biens et intermédiaires au régime du forfait en matière de taxe sur le chiffre d'affaires. Le principe du forfait avec son montant fixe d'affaires pendant deux années a fait renoncer l'Administration à étendre cette mesure aux intermédiaires et marchands de biens. L'Administration a estimé que l'adoption de cette mesure entraînerait une perte pour le Trésor en incitant les marchands de biens à accélérer le rythme de leurs opérations dans le délai de validité du forfait de sorte que l'Administration se trouverait fréquemment devant un chiffre d'affaires de beaucoup plus important à celui qui aurait été adopté par le fisc lors de l'établissement de la

base du régime forfaitaire. Le régime du forfait en matière de chiffre d'affaires se concilierait mal d'ailleurs avec les prescriptions de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925. Le forfait a en effet pour but de dispenser ses bénéficiaires de la tenue de tout document de comptabilité justificatif du chiffre d'affaires ; l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 qui impose à tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs, l'obligation de représenter aux agents du Trésor leurs livres obligatoires prescrits par le Code de Commerce et documents annexes ne s'applique pas aux industriels et commerçants admis au forfait en matière de chiffre d'affaires. Le forfait a pour but de simplifier les relations de l'Administration et des contribuables.

L'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 en obligeant les intermédiaires et marchands de biens à la tenue de répertoires et en les soumettant au droit de communication a reconnu implicitement que le régime du forfait n'était pas applicable au chiffre d'affaires des intermédiaires et marchands de biens. Ce principe a été admis par l'Administration. (Sol., 23 juin 1926. Circulaire du 23 juillet 1926 ; D. M. F. du 4 octobre 1926, 5 août 1927, 14 octobre 1927.)

4) *Paiement de l'impôt*

Le montant de l'impôt sur le chiffre d'affaires se paie tous les mois ; les relevés mensuels doivent être adressés à l'Administration avant le 26 du mois courant et le paiement effectué au moment de la production de ce relevé. (Décret du 24 juillet 1920, art. 15.) Le montant du chiffre d'affaires est arrondi au franc supérieur ; le taux de l'impôt est de 2 %. L'impôt doit être acquitté au bureau du receveur de l'Enregistrement dans le res-

sort duquel se trouve l'établissement du contribuable vendeur quel que soit le lieu de résidence de l'acheteur. L'établissement à considérer est celui où les ventes et les services d'entremise sont habituellement effectués.

Le contribuable peut se libérer en numéraire ou par mandat-poste, mandat-carte ou contribution (circulaire n° 3735 de l'Administration), virement postal, chèque ordinaire ou postal, même si le redevable n'est titulaire d'aucun compte-courant postal. Le virement ou le versement doivent avoir été effectués à la date extrême fixée pour le paiement de la taxe et leur montant doit être reconnu égal aux droits exigibles. Le paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires peut avoir lieu aussi par la voie d'un chèque barré émis à l'ordre de l'Administration compétente et portant la mention « Banque de France » si le montant de la dette est supérieur à 100 francs. L'instruction administrative n° 3632 envisage un mode particulier de paiement par traite qui, s'inspirant des usages du commerce, tend à faciliter dans la plus large mesure aux contribuables l'exécution de leurs obligations en rendant l'impôt quérable. Les contribuables exerçant une profession ou un commerce dans une place bancaire pourront, aux termes de cette disposition, être autorisés par le directeur à payer le montant de l'impôt exigible d'après le relevé mensuel sur présentation d'une traite émise par un agent qui sera spécialement désigné à cet effet. En pareil cas la traite comprenant outre le montant de l'impôt les frais d'émission et de recouvrement fixés par arrêté ministériel sera payable à la fin du mois durant lequel la déclaration du chiffre d'affaires a dû être effectuée.

5) *Droit de communication des agents de l'Administration*

L'article 67 de la loi du 25 juin 1920 oblige les contribuables à fournir aux agents des Contributions directes ainsi qu'à ceux des autres services financiers chargés de l'application de la loi tant au principal établissement qu'aux succursales et agences toutes justifications nécessaires à la fixation du chiffre d'affaires. L'article 67 ne vise que les justifications relatives à la seule taxe sur le chiffre d'affaires ; le droit de communication qu'il institue peut être exercé par les agents des diverses administrations pourvu qu'ils soient commissionnés et quel que soit le montant des affaires des redevables.

L'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 est venu étendre l'objet du droit de communication ; il a pour but, d'après son texte, de permettre le contrôle des déclarations d'impôt et la recherche des omissions ou des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription ; à cet effet il impose à tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an l'obligation de représenter à toute réquisition des agents du Trésor ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur-adjoint, les livres dont la tenue est prescrite par le titre 2 du Code de Commerce ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recette et de dépense. La Cour de cassation, Chambre Criminelle, avait décidé dans trois arrêts que l'exercice du droit de communication de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 s'appliquait uniquement au contrôle de la taxe sur le chiffre d'affaires et qu'il faisait dès lors double emploi avec l'article 67 de la loi du 25 juin 1920 dont il réduisait le champ d'application ; mais cette jurisprudence n'a pas été acceptée par les services financiers qui ont fait

triompher devant la Chambre Civile dans un arrêt du 9 mars 1927 (R. I. 2011) leur théorie d'après laquelle cette disposition s'appliquerait au contrôle de tous les impôts établis sur la déclaration des contribuables. L'Administration n'accepte pas encore cette manière de voir et soutient que le droit de communication de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 peut s'exercer pour le contrôle de tous les impôts sans distinction.

Vis-à-vis des marchands de biens, les agents des régies financières auront toujours intérêt à se prévaloir de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 prescrivant aux marchands de biens et intermédiaires de se conformer pour l'exercice du droit de communication des agents de l'Administration de l'Enregistrement et des Contributions directes aux dispositions des articles 22 de la loi du 23 août 1871, 7 de la loi du 21 juin 1875 et 5 de la loi du 17 avril 1906 sous les sanctions édictées par ces textes. Ceux-ci soumettent au droit de communication le plus étendu et sans aucune limitation par rapport au chiffre d'affaires effectué par le contribuable, les sociétés, compagnies, assureurs, entrepreneurs de transport, etc. Il est permis dès lors de constater que les marchands de biens sont assujettis de la part des agents de l'Administration à l'exercice du droit de communication le plus étendu.

L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

Les marchands de biens et les intermédiaires sont soumis comme des commerçants à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et nous allons les voir dans leurs rapports respectifs avec l'Administration des Contributions directes.

I. PÉRIODE DONT LES RÉSULTATS SERVENT DE BASE A L'IMPÔT

L'impôt est établi chaque année sur les bénéfices obtenus pendant l'année précédente ou dans la période de 12 mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile. (Lois cod., art. 3.)

Si l'exercice clos au cours de l'année précédente s'étend sur une période de plus ou moins de 12 mois, l'impôt est néanmoins établi d'après les résultats dudit exercice. (L. 30 déc. 1928, art. 3.)

Si aucun bilan n'est dressé au cours d'une année quelconque, l'impôt dû au titre de l'année suivante est établi sur les bénéfices de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée, ou, dans le cas d'entreprise nouvelle depuis le commencement des opérations jusqu'au 31 décembre de l'année considérée. Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats

du bilan dans lequel ils sont compris. (L. 30 déc. 1928, art. 3.)

Lorsque le bénéfice imposé par provision est inférieur à 50.000 francs, il convient de déduire son montant réel, s'il est connu, sinon le bénéfice moyen de la catégorie dans laquelle il est compris. (Circ. 2027.)

Lorsqu'il est dressé des bilans successifs au cours d'une même année, les résultats en sont totalisés pour l'assiette de l'impôt dû au titre de l'année suivante. (L. 30 déc. 1928, art. 3.)

V., pour exemples, Circ. 2027.

Lorsqu'un contribuable a été imposé d'après les résultats d'un exercice clos au cours d'une année, il n'est pas fondé à demander la compensation entre les bénéfices ainsi imposés, et les pertes qu'il aurait subies postérieurement à l'établissement du bilan, alors même que lesdites pertes seraient survenues avant la fin de la même année. (C. E. 12 déc. 1930. R. O. 5484.)

En application de ces articles de lois nous allons étudier la situation des marchands de biens.

1) *Commencement d'exploitation.* — a) Un marchand de biens commence son exploitation le 1^{er} février 1933 et fournit un bilan le 31 juillet 1933 après 6 mois d'exercice. En 1934 la déclaration devra comprendre simplement les résultats du bilan portant sur 6 mois d'exercice ;

b) Le même marchand de biens commence son exploitation le 1^{er} février 1933 et décide que son premier bilan sera dressé seulement le 31 décembre 1934. L'exercice sera donc d'une durée exceptionnelle de 23 mois.

En 1934 sa déclaration devra comprendre les bénéfices correspondants à la période ayant couru du 1^{er} février 1933 au 31 décembre 1933.

En 1935 la déclaration mentionnera les résultats du bilan de l'exercice commencé le 1^{er} février 1933 et clos

le 31 décembre 1934 sous la réserve de la déduction des bénéfices déjà taxés au titre de l'année précédente ;

c) Le même marchand de biens commence ses opérations le 1^{er} février 1933 pour clôturer son bilan le 31 janvier 1934. Il sera imposé en 1934 pour les bénéfices réalisés du 1^{er} février 1933 au 31 décembre 1933. En 1935 il sera imposé sur le résultat du bilan portant sur la période du 1^{er} février 1933 au 31 janvier 1934 sous déduction des bénéfices déjà imposés au titre de l'année précédente : En fait, l'imposition ne portera en 1935 que sur les bénéfices d'un seul mois, celui de janvier 1934.

2) *En cours d'exploitation* il peut paraître utile à un marchand de biens de changer les dates d'ouverture ou de clôture de son exercice.

Un marchand de biens dont l'exercice comptable commençait le 1^{er} juillet 1927 pour se clore le 30 juin 1928 décide de faire coïncider les dates extrêmes de son exercice avec celles de l'année civile. L'exercice de transition portera sur une période allant du 1^{er} juillet 1927 au 31 décembre 1928, soit 18 mois.

En 1929 ce marchand de biens sera imposé sur les résultats de l'exercice de transition de 18 mois, découlant du bilan.

Un marchand de biens ne tenant pas de comptabilité, décide d'en tenir une à la date du 1^{er} juillet 1928 avec un exercice clos le 30 juin 1929. En 1929 le marchand de biens sera imposé sur les bénéfices correspondants de la période du 1^{er} janvier 1928 au 31 décembre 1928.

En 1930, la taxation sera effectuée selon les résultats du bilan clos le 30 juin 1929 avec déduction des bénéfices déjà taxés au titre de l'année précédente.

En cas d'existence de bilans successifs, il y a lieu de considérer : un marchand de biens clôt son exercice

annuel le 30 juin 1928 et dresse un nouveau bilan le 31 décembre 1928 après 6 mois d'exercice.

Si les résultats des deux exercices sont bénéficiaires, leurs bénéfices s'ajouteront pour être taxés globalement au titre de l'année 1929.

Si le résultat d'un seul est déficitaire il y aura lieu d'en compenser le solde et de ne déclarer que la différence. Si la compensation ne peut avoir lieu, le report du solde déficitaire sera admis sur les résultats de l'exercice suivant.

II. DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

L'impôt est établi sur le bénéfice net des exploitations imposables. (Lois cod., art. 4.)

Le bénéfice net d'une exploitation pour une année ou un exercice déterminé est l'excédent du bénéfice brut sur les frais et charges ayant grevé l'entreprise pendant l'année ou l'exercice envisagé.

Le bénéfice brut se compose d'abord du bénéfice brut professionnel, ensuite des revenus accessoires et gains divers.

a) *Le bénéfice brut professionnel* est fourni par le compte d'exploitation. Il est formé par le montant total des ventes effectuées par un marchand de biens auquel s'ajoute la valeur des immeubles non vendus à la fin de l'exercice : il y a lieu de soustraire de ce montant celui des achats effectués et la valeur des marchandises dépendant de l'entreprise au début de l'exercice. La soustraction donne le bénéfice brut professionnel.

Toutes les ventes doivent figurer dans le bénéfice brut ; les ventes sous condition résolutoire, les ventes à réméré pour leurs prix, les échanges avec soulte pour le montant de la soulte ; les apports d'immeubles pour le

montant des actions et parts de fondateur allouées s'ils sont purs et simples; s'ils sont à titre onéreux pour la valeur des obligations remises ou le montant du passif acquitté par la société au nom de l'apporteur ou enfin par le montant de la somme remise.

Au prix des ventes il y aura lieu d'ajouter la portion des droits d'enregistrement recouvrés par le vendeur contre l'acheteur en vertu de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925.

L'évaluation des stocks d'immeubles présente pour la détermination du bénéfice brut un intérêt considérable : selon le mode employé, il variera dans de grosses proportions.

La valeur des immeubles doit être estimée d'après le prix de revient; au cas de diminution l'évaluation pourrait avoir lieu au cours du jour d'inventaire; il est d'usage dans certains commerces et industries de faire subir à l'évaluation d'après le prix de revient une décote destinée à tenir compte des dépréciations éventuelles; cette décote peut être admise lorsqu'elle reste dans les limites raisonnables et qu'elle se conforme aux habitudes de l'entreprise qui la pratique. (Instr., art. 17.) Il est laissé à l'appréciation de chaque service intéressé de laisser pratiquer cette décote ou non.

Pour les personnes faisant acte d'intermédiaires, mandataires, courtiers, commissionnaires, le bénéfice brut correspond au montant des courtages, commissions. (Instr., art. 16.)

b) *Revenus accessoires*

1^o *Loyer des immeubles de l'entreprise.* — Si les immeubles sont loués, il y aura lieu d'ajouter le montant des loyers prévus aux contrats de bail; des rectifica-

tions seront apportées dans les prix du bail selon les circonstances : si l'impôt foncier est mis à la charge du locataire, cette circonstance s'analysera en une augmentation du prix du bail; par contre, si la contribution mobilière était mise à la charge du propriétaire, il y aurait lieu d'en diminuer le montant du prix du bail ;

2^o *Revenus des valeurs mobilières de l'entreprise.* — Les valeurs mobilières comprennent les actions parts de fondateur, parts d'intérêt, commandites, obligations et emprunts de toute nature des sociétés et collectivités françaises et étrangères.

3^o *Plus-values de divers éléments d'actif de l'entreprise.* — L'imposition à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux des plus-values d'actif d'une entreprise est liée au mode de détermination du bénéfice de cette entreprise : si le bénéfice résulte du compte d'exploitation, c'est-à-dire du montant des ventes auxquelles l'on ajoute la valeur des stocks en fin d'exercice, le tout diminué du montant des achats de l'exercice et de la valeur des stocks du début de l'exercice, les plus-values d'actif ne sont pas imposables car le compte d'exploitation fait ressortir seulement le bénéfice professionnel ; mais si le bénéfice est déterminé par la différence de la valeur de l'actif d'une entreprise au début et à la fin d'un exercice, les plus-values d'actif rentrent dans la détermination du bénéfice imposable. L'Administration n'a opté fermement pour aucune des deux thèses, du compte d'exploitation ou du bilan. Selon elle, la plus-value qui est simplement constatée par l'inscription au bilan d'une réserve correspondante ne produit aucun effet fiscal à moins toutefois d'appropriation par l'entreprise de son montant sous forme de distribution ou d'augmentation de valeur nominale des anciennes actions.

situations où les objets réalisés faisaient partie de l'activité de la société définie par ses statuts :

« Considérant que dans les conditions où la Société industrielle a acheté en 1919 puis revendu en 1924 le terrain de , le gain résultant de cette opération qui, d'ailleurs, aux termes de ses statuts, rentrait dans l'objet social, doit être regardé comme un bénéfice d'exploitation passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. » (C. E. 8 juillet 1932.)

« Considérant d'autre part, qu'aux termes de l'article 3 de ses statuts, la Société a notamment pour objet l'achat d'actions, parts d'intérêt, obligations ; que la Société requérante par la vente des titres qu'elle détenait dans la Société n'a fait qu'appliquer la disposition précitée de ses statuts ; que par suite les bénéfices réalisés par elle de ce fait ont le caractère de revenus imposables à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. » C. E., 13 juillet 1932. (R. I., n° 3784.)

L'hésitation régnait toujours sur l'imposition à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux des plus-values d'éléments quelconques d'actif d'une entreprise réalisés séparément en cours d'exploitation. Dans un arrêt rendu en la matière le 17 décembre 1932 le Conseil d'État a jugé que les plus-values d'éléments d'actif quelconques d'une entreprise n'étaient pas passibles de l'impôt :

« Considérant qu'il résulte de l'instruction que le Sieur achète et vend des vins, liqueurs et quinquinas ; que si au cours des années dont s'agit, il a vendu une partie des foudres de son établissement, le prix de cession de ce matériel dans les conditions où ladite cession est intervenue constitue un gain en capital et non un bénéfice d'exploitation : que par la suite le ministre des Finances n'est pas fondé à demander l'annu-

lation de l'arrêté par lequel le Conseil de Préfecture a accordé au Sieur les réductions qu'il sollicitait de ce chef. »

En présence de cette nouvelle interprétation éminemment favorable aux contribuables, l'Administration réclama du Gouvernement l'adoption de l'article 46 de la loi du 28 février 1933 portant douzièmes provisoires aux termes duquel : « L'article 4 des lois codifiées par le décret du 15 octobre 1926, 1^{er} alinéa est ainsi complété : le bénéfice net est déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises. » Les plus-values d'éléments quelconques d'actif d'une entreprise rentreront sans aucun doute dans les résultats d'ensemble de leurs opérations et seront dès lors soumises à l'impôt.

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est devenu un impôt sur le capital.

c) Détermination des frais généraux

Les frais à déduire du bénéfice brut pour l'obtention du bénéfice net sont multiples ; d'abord le montant des impôts payés au cours de l'exercice antérieur tels que les impôts sur le chiffre d'affaires, sur les bénéfices industriels et commerciaux, patente, mainmorte ; ensuite le montant du loyer des locaux professionnels ; si ils se confondent avec les locaux personnels, une ventilation devra être faite afin de ne déduire que la partie du loyer relative aux locaux purement professionnels ; les frais d'éclairage, de chauffage, de bureau, de publicité, les cotisations patronales des Assurances sociales et des accidents du travail, les primes d'assurance contre l'incendie, les commissions et salaires de toutes espèces.

Le salaire que l'exploitant s'alloue dans son entre-

prise n'est jamais déductible car il est rémunéré par le bénéfice de son affaire ; le salaire de la femme de l'exploitant n'est pas plus déductible pour la détermination du bénéfice net si son régime matrimonial s'inspire d'une communauté d'intérêts qui la rend avec son époux copropriétaire de l'entreprise ; au contraire si le régime matrimonial adopté par les époux est exclusif de toute communauté d'intérêts, rien ne fait obstacle à ce que la femme de l'exploitant soit valablement salariée au point de vue fiscal.

L'exploitation d'une entreprise peut se produire sous la forme d'une société de personnes, d'une société de capitaux ou d'une société à responsabilité limitée.

1^o Les sociétés de personnes sont en nom collectif ou en commandite simple. En cette circonstance les associés ne peuvent pas recevoir de salaire, fiscalement parlant et s'il en était prévu dans les statuts des sociétés il faudrait en réintégrer le montant dans les bénéfices ; la loi tout en accordant à ces sociétés une personnalité morale distincte de celle des associés estime toutefois que l'interdépendance entre les uns et les autres est trop étroite pour que la qualité de salariés de la société soit attribuée aux associés. Rien ne s'oppose à ce qu'un commanditaire soit salarié d'une société s'il y est employé réellement ;

2^o Les sociétés de capitaux sont les sociétés anonymes. Les associés d'une société anonyme peuvent comme administrateur-directeur ou délégué être salariés par la société et le montant de leurs salaires est valablement passé par les frais généraux de la société ; un actionnaire peut également être valablement salarié de la société ;

3^o Les associés sous la forme de la responsabilité limitée peuvent s'octroyer des salaires en leur qualité de gérant de la société ou non :

a) L'associé-gérant ne peut recevoir un salaire fiscalement déductible que si il possède moins de la moitié des parts du capital social ou tout au plus la moitié. Si des changements relativement à la répartition des parts sociales interviennent dans le courant d'un exercice social, il faut en tenir compte aux dates respectives et ne déduire le traitement de l'associé-gérant qu'à partir du jour où il possède la moitié ou moins des parts sociales; et il y aura lieu de réintégrer le montant du salaire à partir du jour ou des modifications statutaires attribueront au gérant plus de la moitié des parts sociales de l'entreprise ;

b) L'associé non gérant peut être salarié quel que soit le montant des parts sociales qu'il possède.

Dans toutes les sociétés, de personnes ou de capitaux, les femmes des associés peuvent toujours être appointées à raison de leur travail réel ; il en est de même des enfants des associés.

d) *Amortissement*

L'amortissement est la mise en réserve d'une somme calculée forfaitairement d'après le prix de revient de certains éléments d'actif pour parer à leur dépréciation et reconstituer le capital de l'entreprise.

Tous les éléments d'une entreprise susceptibles de dépréciation peuvent être amortis.

Les terrains qui ne perdent pas de leur valeur ne sont pas amortissables en principe à moins toutefois que des circonstances ne leur infligent des moins-values qui peuvent être amorties dans la mesure où elles seront définitives. Il sera difficile de reconnaître si une dépréciation est définitive ou momentanée.

L'Administration s'est toujours refusée à admettre jusqu'à présent le principe de l'amortissement d'un fonds

de commerce faute de dépréciation des divers éléments le composant ; comme les plus-values des fonds de commerce ont toujours, par un hasard extraordinaire, échappé à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, il est logique que leurs moins-values ne soient pas déductibles pour l'établissement du même impôt. Un arrêt du Conseil d'État du 8 janvier 1932 a cependant reconnu le principe de l'amortissement d'un fonds de commerce : « Vu la loi du 31 juillet 1917 : considérant que l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 instituant un impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dispose que les bénéfices nets imposables des contribuables qui y sont soumis sont déterminés après déduction de toutes charges, y compris les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce ; considérant qu'il résulte de l'instruction que le chiffre d'affaires et les bénéfices de la Société requérante ont à partir du premier semestre de l'année 1923, constamment diminué ; que la Société était dès le 31 décembre de cette année, en raison tant des résultats de l'année écoulée que du ralentissement des constructions dans les régions libérées, en droit de considérer que le fonds de commerce avait subi une dépréciation effective et par suite de procéder à un amortissement ; que celui effectué par la Société égal au $\frac{1}{5}$ de la valeur du fonds de commerce n'apparaît pas dans les circonstances de l'affaire comme exagéré ; qu'il y a lieu dès lors, contrairement à ce qu'a décidé le Conseil de Préfecture, de faire droit à la Société requérante tendant à être imposée sur un bénéfice déterminé sous déduction du bénéfice brut d'une somme de 140.000 francs montant du dit amortissement. »

Donc les plus-values de fonds de commerce ne sont pas passibles de l'impôt et leurs moins-values sont

susceptibles d'être déduites pour l'établissement de l'impôt.

Malgré la décision du Conseil d'État ci-dessus rapportée, l'Administration se refuse à admettre le principe de l'amortissement d'un fonds de commerce et des contribuables pourront porter ce refus devant les tribunaux administratifs ; il n'est pas inutile cependant de faire remarquer que le Conseil d'État juge en fait et qu'il pourrait se refuser dans d'autres circonstances à l'amortissement d'un fonds de commerce.

Les constructions sont amortissables ; l'importance de leur dépréciation dépend d'éléments particuliers et l'amortissement est calculé sur un forfait qui tend à se rapprocher des réalités : « Les taux d'amortissement susceptibles d'être admis pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux sont ceux qui permettent de parer à la dépréciation effectivement subie par les éléments à amortir ; ils sont dès lors subordonnés à la nature de ces éléments à leur durée probable et aux circonstances influant sur leur diminution de valeur ; ces conditions étant variables suivant chaque espèce, il n'est pas possible de fixer de taux d'amortissement dans la généralité des cas. » (Ch. des D., débats, p. 1085, *J. O.*, 29 mars 1927.)

L'Administration a décidé que lorsque la valeur locative cadastrale des immeubles faisant partie de l'actif d'une entreprise serait déduite pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'amortissement ne pourrait être effectué sur ces immeubles : « la somme nécessaire à l'amortissement des immeubles constitue un élément de la valeur locative ; par suite, dès l'instant que le commerçant envisagé déduit de son bénéfice la valeur locative de ses immeubles commerciaux, aucune déduction d'amortissement

immobilier ne peut concurremment être effectuée. » (*J. O.*, 13 juillet 1929, débats, p. 2532.)

Il convient de remarquer que l'annuité d'amortissement des constructions ci-dessus visées ne peut être déduite pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux que si il n'a été tenu compte que de la seule valeur locative brute ; il en sera tout autrement si la valeur locative nette est simplement admise en déduction ; l'expression d'un revenu net ne tenant pas compte des charges, l'on ne saurait craindre dès lors une déduction qui ferait double emploi.

L'amortissement est annuel. L'Administration n'a pas admis de dérogations à ce principe d'annualité et il a fallu attendre l'arrêt du Conseil d'État en date du 8 juin 1928 pour que se dégagent les principes du système actuel d'amortissement. Il s'agissait d'une société nouvelle dont le premier exercice social se traduisait par un déficit d'exploitation ; ce déficit professionnel était accru par la présence de frais de constitution de la Société que la direction avait cru devoir amortir globalement dans les résultats du premier exercice ; mais par la suite la direction de l'entreprise s'était ravisée et avait cru devoir demander au contrôleur des Contributions directes l'autorisation de distraire du montant du déficit total la partie des frais d'amortissement de la constitution de la Société afin d'en répartir la charge sur une période plus longue ; le contrôleur s'étant refusé à acquiescer à la demande du contribuable, le litige fut porté devant les tribunaux administratifs : « Sur le montant du déficit de l'exercice clos le 30 avril 1921 ; considérant que ce déficit tel qu'il apparaît au bilan fait état jusqu'à concurrence de 267.050 francs des frais de constitution de la Société.

« Considérant d'autre part que la circonstance que les frais de constitution ont été portés aux frais généraux

pour l'exercice clos le 30 avril 1921 ne rend pas la société irrecevable à contester l'imputation des dits frais aux dépenses de cet exercice.

« Considérant d'autre part que les frais dont il s'agit n'ont pas pour contrepartie les recettes du seul exercice clos le 30 avril 1921 mais que à raison de leur nature même de frais d'amortissement ne constituant pas un déficit, ils peuvent être imputés sur les exercices suivants et spécialement sur l'exercice clos le 20 avril 1922, premier exercice ayant donné lieu à un bénéfice ; qu'il convient donc de faire droit de ce chef aux conclusions de la Société. »

Le Conseil d'État a ainsi jugé qu'une entreprise déficitaire pouvait ne pas prendre en considération le montant des amortissements effectués et régulièrement inscrits dans sa comptabilité, leur montant pouvant simplement être reporté sur les premiers exercices bénéficiaires ; c'était une atteinte au principe de la séparation des exercices commerciaux d'une entreprise. La loi du 30 décembre 1928 reconnut officiellement l'interdépendance des exercices d'une entreprise en créant le report du déficit d'exploitation d'un exercice sur les résultats des autres exercices.

L'Administration se devait d'adopter en matière d'amortissement ce qu'elle avait admis au sujet des reports déficitaires des entreprises : la circulaire des Contributions directes 2027 du 23 mars 1929 dispose à cet effet que « étant donné que par l'institution du report déficitaire la loi établit désormais une liaison entre les résultats de plusieurs exercices successifs, l'évaluation des bénéfices imposables pourra dorénavant être adaptée d'une façon plus étroite aux pratiques normales du commerce et de l'industrie ; ainsi il est d'usage que la dépréciation subie par les immobilisations au cours d'un

exercice déficitaire ne soit pas constatée au bilan de cet exercice par un amortissement qui ne ferait qu'accroître le montant nominal du déficit ; dans ce cas l'amortissement arriéré est prélevé sur les résultats bénéficiaires des exercices suivants ; ce mode de procéder devra être admis au point de vue de l'établissement de l'impôt. »

Cette pratique est avantageuse aux contribuables ; en effet si l'amortissement des éléments d'actif d'une entreprise est comptabilisé chaque année, son montant augmente le déficit initial de l'entreprise ; la loi du 30 décembre 1928 a autorisé, il est vrai, la pratique du report déficitaire sur les résultats des trois exercices commerciaux ultérieurs ; mais si ces exercices sont eux-mêmes déficitaires ou si la perte originaire ne peut être entièrement imputée, il s'ensuit que le reliquat de cette perte ne peut plus être reporté ; il est donc d'un grand intérêt de ne pas augmenter le montant d'un déficit et de différer provisoirement la pratique de l'amortissement ; celle-ci sera reprise dans un exercice dont les résultats absorberont non seulement les pertes d'exploitation antérieures mais encore le montant des amortissements jusque là différés. Ainsi les amortissements pourront être entièrement comptabilisés au point de vue fiscal sans risque qu'une partie de leur montant ne soit plus reportable.

Pour que l'amortissement soit ainsi différé il est nécessaire que les déficits d'exploitation soient réels ; si une entreprise est de nature à faire face à l'amortissement de ses immobilisations et préfère ne pas le pratiquer à seule fin d'annoncer ou de mettre un bénéfice en distribution, le fisc frappera les bénéfices ainsi libérés ou répartis et se refusera à admettre le report de l'amortissement volontairement différés sur les résultats des prochains exercices. En cas de pertes définitives les entre-

prises peuvent avoir intérêt à pratiquer des amortissements exceptionnels ; il peut s'agir par exemple de l'amortissement rapide d'un objet trop coûteux. Lorsque les frais d'une construction ou d'une acquisition dépassent la valeur actuelle d'un immeuble, le contribuable peut amortir immédiatement l'excédent de ces frais sur la valeur actuelle ; de même que si chaque année la valeur diminue par l'usure, une réduction correspondante doit être faite sur les livres pour l'amortissement, de même si immédiatement la valeur est inférieure au prix par suite des circonstances indiquées qui ont amené une exagération de prix, la différence peut et même doit être amortie complètement. » (*J. O.* du 24 juin 1927, débats, Ch. des D., p. 2054, 2^e col.)

De même la crise a pour effet de réduire dans des proportions considérables la valeur de réalisation des usines surtout celle des usines récemment construites ou récemment achetées ; pour établir des bilans sincères, ces usines sont donc obligées de pratiquer des amortissements supplémentaires que le fisc a naturellement tendance à réintégrer dans les bénéfices imposables.

Saisie de la question à propos des industries textiles de l'Est, l'Administration a fait connaître que si la valeur de réalisation des immeubles et du matériel industriel se trouvait sensiblement et définitivement réduite, cette circonstance pouvait justifier l'application d'un amortissement accéléré dont le taux serait apprécié par les services locaux.

Les amortissements des éléments d'actif d'une entreprise ont pour but de reconstituer son capital ; ce capital dont le montant nominal n'a pas varié n'a cependant pas gardé sa valeur initiale par suite de la hausse des prix consécutive à toute politique monétaire inflationniste. Les amortissements passés en comptabilité sous le régime

du franc de germinal ne correspondaient donc plus aux réalités économiques posées par la loi de stabilisation du franc du 25 juin 1928. Les amortissements devaient faire l'objet d'une réévaluation ; la circulaire de la Direction générale des Contributions que nous reproduisons *in extenso* a posé à cet effet les principes suivants (circulaire 2032 du 25 janvier 1930) :

Base normale de l'amortissement

Suivant la doctrine administrative l'amortissement est destiné à reconstituer le capital investi dans les éléments d'actif sujets à dépérissement à mesure que ce capital se consomme par l'usuré ou la dépréciation des éléments qu'il a servi à acquérir. Il en résulte qu'au point de vue fiscal l'amortissement doit être basé sur le prix de revient des objets auxquels il s'applique (Instruction générale du 31 janvier 1928, art. 28). Ce principe est d'ailleurs confirmé par la Jurisprudence du Conseil d'État (arrêt du 4 mai 1928).

Quant au prix de revient à considérer, il est représenté par la somme même qui, lors de leur acquisition, a été déboursée pour payer le coût des éléments envisagés. On remarquera que l'amortissement ainsi conçu permet normalement aux entreprises de maintenir intact le capital qu'elles ont investi en éléments fongibles : mais pour que ce résultat, qui est le but essentiel de l'amortissement, soit atteint il faut évidemment que la même valeur intrinsèque soit attachée aux signes qui expriment les prix de revient d'une part, les amortissements d'autre part.

En donnant à l'unité monétaire française une valeur différente de celle qu'elle avait sous le régime de la loi du 17 germinal, an XI, la loi du 15 juin 1928 a donc fait naître en ce qui concerne le calcul des amortissements une question d'adaptation dont la solution est indiquée dans la présente circulaire.

Nouvelle expression du prix de revient

Les amortissements étant désormais exprimés en francs stabilisés dont la valeur intrinsèque résulte de la loi du 25 juin 1928, les considérations qui précèdent conduisent à convertir éga-

lement en francs stabilisés les prix de revient devant servir de base à l'amortissement.

Cette conversion s'effectuera en multipliant le prix de revient initial par le coefficient exprimant la valeur que l'ancien franc, compte tenu du change par rapport au dollar à l'époque du paiement, avait, à cette époque, en francs stabilisés.

Ainsi pour les éléments acquis sous le régime de la libre circulation de l'ancienne monnaie, la conversion se fera au coefficient 4, 92 qui correspond à la valeur de l'ancien franc en francs stabilisés ; pour les installations effectuées sous le régime du cours forcé, à une époque où l'ancien franc ne valait par exemple que 2,07 en francs stabilisés (année 1922), c'est ce chiffre de 2,07 qui sera le coefficient de conversion.

Nouvelle expression des amortissements antérieurs

Le prix de revient étant converti en francs stabilisés, il est nécessaire en second lieu de déterminer quelle est la partie du montant du nouveau prix qui reste à amortir ; pour obtenir au résultat cherché, il suffit d'établir quelle est la fraction précédemment amortie.

La question étant ainsi posée, on observera que les raisons qui justifient la conversion du prix de revient en francs stabilisés conduisent pareillement à convertir suivant les mêmes modalités, les amortissements antérieurs en francs stabilisés. En conséquence un amortissement de 100 francs, par exemple, pratiqué alors que le franc valait 4 fr. 92 sera considéré comme représentant, sous le nouveau régime monétaire, un amortissement de 492 francs fait sur le prix de revient en francs stabilisés.

Nouvelle valeur restant à amortir

L'excédent des prix de revient exprimés en francs stabilisés sur les amortissements antérieurs également convertis en francs stabilisés donnera la valeur à reconstituer par l'amortissement, celui-ci sera échelonné sur les années restant à courir jusqu'au terme de la durée normale des éléments considérés.

Champ d'application de la réévaluation

La conversion en francs stabilisés n'aura lieu d'être effectuée que pour les éléments acquis et les amortissements pratiqués antérieurement au 1^{er} janvier 1926 ; dès cette date en effet la valeur de l'ancien franc n'était plus supérieure à celle du franc stabilisé.

Pour des raisons du même ordre la conversion prévue n'affectera pas non plus les éléments reconstitués à l'aide d'indemnités pour dommages de guerre lorsque le montant de ces indemnités, qui est déjà compris dans la base de l'amortissement, a atteint au moins le coefficient 4,92 par rapport au prix de revient d'avant-guerre des mêmes éléments.

...Il est à peine besoin d'ajouter que seuls les éléments de cette nature figurant à l'actif de l'entreprise dans le bilan à la date duquel sera effectuée la réévaluation pourront être compris dans l'application de cette mesure.

Conditions auxquelles est subordonné le calcul des amortissements sur les nouvelles bases

Il a été décidé que pour bénéficier des dispositions de la présente circulaire, les entreprises devront faire figurer à leur bilan les résultats de la réévaluation de leur actif immobilisé et de leurs amortissements antérieurs.

Si la nouvelle valeur attribuée aux immobilisations est supérieure à celle qui résulterait de l'application des taux indiqués ci-dessous, les amortissements complémentaires seront admis jusqu'à concurrence de cette dernière valeur ; dans le cas contraire ils ne seront accordés que dans la limite de la nouvelle valeur portée au bilan.

Les deux conditions suivantes sont en outre exigées des entreprises qui entendront adopter les nouvelles bases de l'amortissement :

1^o Elles devront fournir au contrôleur des Contributions directes le relevé détaillé des éléments à amortir avec l'indication de l'époque de l'achat, du prix de revient initial, des amortissements déjà faits année par année ;

2^o Les amortissements calculés sur les nouvelles bases devront être réellement effectués et figurer au compte de profits et pertes tels qu'ils seront établis pour la fixation des droits des tiers, des associés ou des actionnaires.

Taux de conversion

Ils sont déterminés dans le tableau ci-après d'après la valeur moyenne de l'ancien franc en francs stabilisés.

Années	Valeur moyenne de l'ancien franc en francs stabilisés
1914 et années antérieures.....	4 92
1915.....	4 36
1916.....	4 29
1917.....	4 42
1918.....	4 57
1919.....	3 49
1920.....	1 76
1921.....	1 88
1922.....	2 07
1923.....	1 54
1924.....	1 31
1925.....	1 20
1926 et années postérieures	1 »

e) *Pertes diverses à déduire*

Les pertes diverses à déduire pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux sont les créances irrécouvrables, les moins-values de portefeuille de valeurs mobilières, etc.

a) *Créances irrécouvrables.* — Les provisions pour parer aux éventualités de l'irrécouvrabilité des créances sont admises et en cas d'insuffisance de ces provisions les pertes doivent être définitivement rattachées à l'exercice les consacrant.

b) *Moins-value du portefeuille.* — Depuis que l'article 46 de la loi du 1^{er} mars 1933 a été voté aux termes duquel « le bénéfice d'une entreprise est déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute

nature effectuées par les entreprises », les moins-values du portefeuille de valeurs mobilières d'une entreprise pourront être valablement déduites pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

f) *Charges financières*

Les industriels et commerçants ont coutume de considérer comme charges de leurs entreprises les intérêts de tous les capitaux engagés dans leurs affaires : mais en réalité seuls les intérêts des capitaux empruntés à des tiers sont des charges de l'entreprise. Les produits des capitaux sociaux ou des capitaux personnels d'un entrepreneur sont rémunérés par un dividende ou un bénéfice et il y aurait, au regard de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux double emploi à allouer à ces capitaux un intérêt qui viendrait en diminution du bénéfice imposable. Les intérêts de fonds versés par un entrepreneur dans son affaire particulière doivent être traités comme des fonds personnels au point de vue fiscal. Dans une entreprise les fonds versés par un associé ou par un tiers peuvent avoir fait l'objet d'un contrat de prêt et l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ne saurait atteindre leurs produits qui sont déjà frappés de l'impôt sur le revenu des créances ; mais les relations financières peuvent aussi révéler l'existence d'un compte-courant c'est-à-dire d'une réciprocité de remises se traduisant par des articles de débit ou de crédit dont le solde est seulement exigible lors du règlement ; les produits de fonds versés en compte courant sont comptabilisés pour l'établissement du bénéfice imposable. Le bénéfice n'est pas encore déterminé et il y a lieu d'envisager des modifications en vue d'éviter un cumul d'impositions cédulaires sur un même revenu.

Lorsqu'un entrepreneur est propriétaire des immeubles figurant à l'actif de son entreprise, le capital de ces immeubles est rémunéré par un bénéfice et il peut paraître superflu pour l'évaluation du bénéfice imposable d'admettre en déduction une somme représentative de l'intérêt de ce capital ; nous avons vu que les capitaux personnels d'un entrepreneur ne pouvaient pas produire d'intérêts déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

Cependant le revenu de ces immeubles est cotisé à la contribution foncière des propriétés bâties au nom du propriétaire et il est apparu qu'il y aurait superposition d'impôts cédulaires sur un même revenu, l'impôt foncier d'abord, l'impôt sur le bénéfice commercial ensuite si l'on ne déduisait pour l'évaluation du bénéfice le revenu des immeubles cotisé ou susceptible d'être cotisé à l'impôt foncier. C'est pourquoi le législateur de 1917 a décidé dans la loi du 31 juillet (art. 4) que le bénéfice net doit être déterminé sous déduction de la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation.

La valeur locative primitivement déductible s'entendait de la valeur locative réelle, c'est-à-dire du montant brut des loyers ; toutes les charges des immeubles étant incluses dans l'expression d'un revenu brut, les charges qui avaient été déjà portées parmi les frais d'exploitation devaient en être distraites. Cependant la pratique administrative admettait déjà en l'année 1921 la déduction du revenu net servant de base à la contribution foncière afin d'éviter des complications : nous trouvons en effet « que la valeur locative à déduire est en principe la valeur locative réelle et actuelle des immeubles, cette déduction excluant celle des dépenses constituant une charge de la propriété ; mais pratiquement il est plus simple de déduire les dites dépenses et de ne retrancher

du bénéfice que le revenu net servant de base à l'impôt foncier ou susceptible de lui servir de base au moment où il sera établi. » (*J. O.*, Ch. des D., débats, 1921, p. 4333, 2^e col.)

Cette pratique administrative a été confirmée par la loi du 13 juillet 1925, article 2, 3^e alinéa, aux termes de laquelle « pour l'application de la déduction prévue à l'article 4 de la loi du 13 juillet 1917, la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation doit s'entendre de la valeur locative retenue pour l'assiette de la contribution foncière. » La loi précise donc que la valeur locative à retrancher est celle qui est retenue pour l'assiette de la contribution foncière, c'est-à-dire la valeur locative cadastrale ; elle s'obtient en majorant de 1/3 pour les bureaux ou magasins et de 40/60 pour les usines, le revenu net servant de base à la contribution foncière ; cette valeur locative cadastrale n'est autre chose qu'un revenu brut et en la retranchant il faut avoir soin de réduire les dépenses et charges de l'exploitation du montant de celles ayant trait à la propriété de l'immeuble (entretien, assurance, amortissement, etc.). Pour éviter des ventilations compliquées et peu sûres il est plus simple pratiquement de tenir compte dans la détermination du bénéfice de l'exploitation de toutes les charges grevant l'entreprise y compris celles de la propriété à l'exception de l'impôt foncier et de la taxe des biens de mainmorte et de retrancher simplement du bénéfice le revenu net imposable à la contribution foncière. (Instruction du 31 janvier 1928, art. 43.)

Les entrepreneurs propriétaires d'immeubles affectés à leur exploitation peuvent donc déduire pour la détermination de leur bénéfice imposable, le seul revenu net de ces immeubles servant de base à la contribution foncière, étant entendu que les charges immobilières

pourront être portées parmi les dépenses d'exploitation à l'exception cependant de l'impôt foncier et l'Administration le prétend, de la taxe des biens de mainmorte. L'impôt foncier et les taxes sur les revenus nets des propriétés bâties et non bâties, la taxe vicinale ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice commercial comme étant déjà compris dans l'expression même du revenu net soumis à la contribution foncière. (Voir arrêt du Conseil d'État du 11 mai 1932.)

De même les centimes additionnels au principal de l'impôt foncier n'ont pas le caractère de charges locatives déductibles du revenu net pour l'établissement du bénéfice imposable. (Voir arrêt du C. E. du 3 juin 1932.)

La question de savoir si la valeur locative au sens des textes qui régissent l'impôt foncier représente le revenu net des immeubles y compris la taxe des biens de mainmorte qu'une société peut acquitter est sujette à controverse ; dans son instruction du 31 janvier 1928, article 43, l'Administration soutient l'affirmative et n'admet pas en conséquence que le montant de la taxe des biens de mainmorte soit déduit séparément du revenu net ; cependant le Conseil d'État n'a pas cru devoir décider dans le sens de l'Administration et un arrêt du 14 juin 1929 a reconnu à la taxe des biens de mainmorte le caractère de charge d'exploitation déductible du bénéfice commercial séparément du revenu net des immeubles. (Voir l'arrêt du Conseil d'État du 14 juin 1929.)

Les sociétés anonymes et en commandite pourront donc déduire pour l'établissement de leur bénéfice fiscal en plus du revenu net de leurs immeubles, le montant de la taxe des biens de mainmorte pour lesquelles elles sont cotisées.

La déduction de la valeur locative cadastrale ou du revenu net n'est pas liée à la taxation effective des

immeubles à l'impôt foncier ; ceux-ci peuvent bénéficier d'exemptions temporaires d'impôt foncier, en cas de constructions nouvelles par exemple, et donner lieu cependant à la déduction de leur revenu net ; l'exemption d'un impôt équivaut à son paiement. « La déduction prévue par la loi, lit-on dans l'instruction administrative du 31 janvier 1928, doit être pratiquée même lorsqu'il s'agit d'immeubles nouvellement construits et bénéficiant à ce titre d'une exemption temporaire d'impôt foncier ; en pareille circonstance la valeur locative qui doit servir de base à la déduction est, s'il y a lieu, déterminée par comparaison avec celle des immeubles similaires déjà cotisée, selon les principes à observer en matière d'évaluations foncières. » Le Conseil d'État n'a toutefois pas admis que le valeur locative cadastrale ou le revenu net d'un immeuble affecté par hypothèque à la garantie d'une créance soient entièrement déduits pour l'établissement du bénéfice imposable. En effet le propriétaire d'un immeuble affecté par hypothèque, privilège ou antichrèse à la garantie d'une créance, est en droit d'obtenir selon l'article 42 de la loi du 31 juillet 1917 et sur sa demande le dégrèvement de l'impôt foncier (part de l'État) jusqu'à concurrence de la fraction de cet impôt frappant un revenu égal aux intérêts de la dite créance.

Si le montant du revenu net des immeubles hypothéqués par l'entrepreneur est supérieur au montant des intérêts des dettes hypothécaires, l'excédent seul de ce revenu net sur les dits intérêts sera admis en déduction du bénéfice net. « Considérant qu'il résulte de l'instruction que si la Société requérante est fondée à demander la déduction sur ses bénéfices industriels et commerciaux de ses revenus fonciers nets s'élevant à 142.706 fr. 63, il convient de réintégrer dans ses bénéfices imposables

une somme de 126.687 fr. 47 montant du revenu à raison duquel elle a obtenu un dégrèvement d'impôt foncier pour dettes hypothécaires. » (Arrêt du C. E. du 24 juillet 1931.)

Si le montant du revenu net est au contraire inférieur aux intérêts de la dette hypothécaire, l'excédent seul des dits intérêts sur le revenu net sera compris parmi les charges de l'entreprise.

« Considérant d'autre part que lorsque les intérêts d'une dette hypothécaire contractée pour les besoins du commerce ont donné lieu par application de l'article 42, § 1 de la loi du 31 juillet 1917 à un dégrèvement correspondant de l'impôt foncier (part de l'État) afférent aux immeubles hypothéqués, seul l'excédent des dits intérêts sur le revenu net de ces immeubles peut être compris dans les charges effectives de l'exploitation et déduit du bénéfice industriel et commercial. »

En principe le Conseil d'État refuse de sanctionner un double dégrèvement d'impôt foncier et d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Cependant, dans un arrêt du 24 décembre 1931, rendu dans des circonstances particulières, le Conseil d'État semble avoir admis ce même double dégrèvement. Disons de suite que cet arrêt n'est nullement contradictoire avec ceux rendus précédemment. La haute juridiction administrative a simplement jugé dans l'arrêt du 24 décembre 1931 que les intérêts d'une dette hypothécaire même contractée pour les besoins d'une entreprise, doivent être imputés en toute hypothèse sur le revenu foncier des immeubles hypothéqués par le moyen du dégrèvement de l'impôt foncier prévu à l'article 69 C. I. R. Si l'Administration a déjà admis ces intérêts en déduction pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, sans se préoccuper de

savoir si le contribuable avait ou non demandé la réduction de l'impôt foncier, elle ne peut se prévaloir de ce fait pour refuser ultérieurement cette réduction ; nous croyons seulement qu'elle est en droit de reprendre dans un rôle supplémentaire un bénéfice égal au montant des intérêts hypothécaires pour lesquels un dégrèvement d'impôt foncier a été accordé.

« Recours du ministre des Finances contre un arrêté du 18 juillet 1928 du tribunal d'Alsace-Lorraine, lequel a accordé à la Société Alsacienne de Tonnellerie mécanique réduction de la contribution foncière bâtie à laquelle elle a été assujettie pour les années 1926 et 1927 sur les rôles de la Commune de Schiltigheim. (Vu les lois du 31 juillet 1917, 31 mars 1923, 29 mars 1914, 8 août 1890, 29 juin 1872, 29 mars 1897, art. 42.)

« Considérant que l'article 42 de la loi du 31 juillet 1917 dispose que le propriétaire d'un immeuble affecté par hypothèque à la garantie d'une créance a le droit d'obtenir sur sa demande le dégrèvement de l'impôt foncier (part de l'État) afférent à cet immeuble jusqu'à concurrence de la fraction de cet impôt frappant un revenu égal aux intérêts de la dite créance...

« Considérant d'autre part que si pour le calcul de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux le produit net de la Société a été calculé, déduction faite du montant des intérêts de créances hypothécaires payés par la dite société, cette circonstance ne saurait en rien faire obstacle à l'application du 1^{er} alinéa de l'article 42 de la loi du 31 juillet 1917. » (Arrêt du Conseil d'État du 24 décembre 1931.)

Les entrepreneurs pourront donc essayer d'inscrire dans les charges de leur entreprise les intérêts de leurs dettes hypothécaires ; ils formeront ensuite une demande de dégrèvement d'impôt foncier ; par surprise, l'Admi-

nistration des Contributions directes admettra peut-être le double dégrèvement ; en tout état de cause le contribuable risque seulement d'être repris supplémentairement à la cédule des B. I. C. pour le montant des intérêts hypothécaires à raison desquels un dégrèvement d'impôt foncier a été accordé.

Il y a lieu de remarquer que les lois du 31 juillet 1917, article 4 et du 13 juillet 1925, article 2, ne visent la déduction de la valeur locative que pour les seuls immeubles d'une entreprise affectés à son exploitation : faut-il conclure que la valeur locative d'immeubles faisant partie de l'actif d'une entreprise et qui néanmoins ne sont pas affectés à son exploitation ne doit pas être déduite du bénéfice net ? Nous avons vu que la raison d'être de la déduction de la valeur locative d'un immeuble affecté à l'exploitation résidait dans la nécessité d'éviter une double imposition cédulaire d'un même revenu ; cette nécessité subsiste vis-à-vis des immeubles faisant partie de l'actif d'une entreprise et qui ne sont pas affectés à son exploitation ; il y aurait une double imposition de ne pas déduire du bénéfice net leur valeur locative. Seulement la valeur locative des immeubles non affectés à l'exploitation s'entend de la valeur locative réelle au lieu et place de la valeur locative cadastrale retenue pour l'assiette de la contribution foncière : il faudra donc déduire du bénéfice net le montant brut des loyers perçus et retrancher en parallèle des charges de l'entreprise celles qui se rapportent à ces immeubles : cette manière de voir a été acceptée par l'Administration des Contributions directes dans l'instruction du 31 janvier 1928 (art. 3) aux termes de laquelle « la déduction de la valeur locative serait applicable en ce qui concerne les immeubles qui sans être utilisés pour l'exercice de la profession, feraient néanmoins partie de l'actif de l'entreprise et

dont les revenus rentreraient dans les résultats de l'exploitation ; toutefois en ce qui touche ces immeubles, l'exploitant qui s'en tiendrait à la déduction de la valeur locative devrait régulièrement retrancher la valeur locative réelle, résultant du montant des loyers effectivement encaissés. »

Dans divers arrêts, le Conseil d'État a confirmé le point de vue administratif : « Lorsqu'une entreprise possède des immeubles qui ne sont pas affectés à son exploitation industrielle ou commerciale, il y a lieu de déduire pour la détermination du bénéfice imposable, le revenu réel des dits immeubles et non leur revenu net cadastral. Pour effectuer cette déduction, le montant des loyers effectivement encaissés doit être retranché des recettes totales de l'entreprise et il convient de réduire corrélativement les dépenses et charges de l'exploitation de celles qui se rapportent à ces propriétés. » (Conseil d'État, 21 décembre 1931.)

Cependant « dès l'instant que les immeubles en question, bien que figurant à l'actif de l'entreprise, ne sont pas affectés à son exploitation, l'entrepreneur envisagé a le droit pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux de ne pas comprendre le montant de leurs loyers dans ses recettes professionnelles, mais il y a lieu corrélativement de distraire des frais professionnels les dépenses qui se rapportent à ces mêmes immeubles. » (*J. O.*, 21 décembre 1929, Ch. des D., p. 4542.) Il va de soi alors que la valeur locative des immeubles en question ne doit pas être déduite du bénéfice net.

En cas de vacance indépendante de la volonté du propriétaire et d'une durée minimum d'une année de maisons faisant partie de l'actif d'une entreprise et non affectées à son exploitation, le propriétaire peut présen-

ter une demande en remise d'impôt foncier dans les trois mois de l'expiration de la vacance ou de la période pour laquelle un dégrèvement d'impôt foncier peut être obtenu. Ce fait n'a pas empêché des contribuables de déduire de leur bénéfice net le montant de la valeur locative cadastrale des immeubles vacants ; dans un arrêt du 6 janvier 1933 le Conseil d'État jugea que le fait d'avoir obtenu, pour cause de vacance, une remise d'impôt foncier était un obstacle à la déduction du bénéfice net de la valeur locative des immeubles vacants pour lesquels la remise d'impôt foncier avait été obtenue.

Pour éviter encore la double imposition d'un même revenu à un impôt cédulaire, les industriels et les commerçants auront soin de déduire de leurs bénéfices la quotité de ceux-ci représentant les revenus de leur portefeuille-titre ; ces revenus déjà frappés de l'impôt cédulaire sur le revenu ne sauraient être encore soumis à l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux et industriels. La déduction à effectuer doit s'entendre du montant net des dits revenus et non de leur montant brut ; à cet effet et pour en déterminer l'importance, il faudra rechercher les produits de l'entreprise, c'est-à-dire les recettes professionnelles et les produits divers. L'on aura soin d'isoler tous les produits qui sont soumis soit à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, soit à l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements, c'est-à-dire les produits des actions, obligations, parts de fondateur, d'intérêt, commandites et emprunts de toute nature des sociétés et collectivités françaises et étrangères désignées dans l'article premier de la loi du 29 juin 1872 et les produits des créances, dépôts et cautionnements, soumis à l'impôt en vertu de la loi du 31 juillet 1917 ; il est à remarquer que les intérêts des prix de vente d'immeubles, de traites ou de billets à long terme sont

considérés comme des recettes commerciales. Il n'y a pas lieu de négliger les produits des valeurs mobilières qui sont exemptés d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, tels que les arrérages des valeurs de l'État français, les rentes, intérêts de bons du Trésor, de bons de la Défense nationale ; leur exemption d'impôt est équivalente au paiement de celui-ci. D'autre part les frais et charges dont une quote-part doit être imputée sur les revenus des valeurs mobilières ou des créances, dépôts et cautionnements, doivent s'entendre des seuls frais consécutifs à la marche générale de l'entreprise, comme les frais généraux et les charges financières à l'exclusion des dépenses d'exploitation. Les revenus des valeurs mobilières déduits pour la détermination du bénéfice imposable seront de la sorte des revenus nets.

Le bénéfice net d'une entreprise n'est toutefois pas encore définitivement fixé si elle a subi dans les années antérieures des déficits d'exploitation.

f) *Déficit d'exploitation*

Jusqu'au 31 décembre 1928 les pertes subies par un entrepreneur dans son exploitation ne pouvaient donner lieu à leur report sur les résultats des exercices ultérieurs ; on invoquait à cet effet que l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux frappait les bénéfices d'un exercice pris isolément et spécialisé : cette pratique était cependant contraire aux intérêts des industriels et commerçants : leur notion individuelle et comptable de l'entreprise s'attachait en effet à une vue d'ensemble de celle-ci et non à une suite compartimentée de résultats partiels. Aussi le législateur a-t-il été amené à consacrer en droit fiscal les pratiques individuelles et comptables du commerce et de l'industrie en votant l'article 3 de la

loi du 31 décembre 1928 aux termes duquel « le déficit d'exploitation subi pendant un exercice est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant le dit exercice ; si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent de la perte sera déduit du bénéfice réalisé pendant le deuxième exercice qui suivra l'exercice déficitaire : s'il existe un reliquat, il pourra être reporté sur le troisième exercice ».

Ce texte de loi ne visant que les pertes d'exploitation il semble que la notion de déficit fiscal soit liée aux résultats du compte d'exploitation d'une entreprise : jusqu'au vote de la loi du 31 décembre 1928 cette interprétation était exacte sauf toutefois que les moins-values d'éléments d'actif résultant de leur vente en cours d'exploitation faisaient partie de la perte d'exploitation, les plus-values étant administrativement taxables. Désormais comme toutes les plus-values d'éléments d'entreprise sont taxables à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux aux termes de l'article 46 de la loi du 28 février 1933 portant douzièmes provisoires, il y a lieu de déduire du bénéfice toutes les moins-values : la notion fiscale du déficit d'une entreprise rejoint de la sorte la notion du bénéfice déterminé par le bilan de cette entreprise : le montant de la perte d'exploitation peut se reporter sur les résultats des exercices des trois années suivantes. Si le montant de ce déficit ne peut être partiellement ou totalement compensé pendant cette durée, la totalité ou le reliquat de la perte ne peut plus être reportée. Dans une entreprise particulière et dans une société de personnes où intervient la notion d'impôt général sur le revenu, il reste, en cette circonstance la faculté aux contribuables de déduire du montant de leurs revenus soumis à l'impôt général,

la totalité ou fraction de déficit qui n'est plus reportable. Cette faculté appartient même entièrement aux contribuables qui dès l'apparition d'un déficit d'exploitation préfèrent imputer son montant total sur les revenus passibles de l'impôt général sur le revenu. En somme l'ancienne pratique d'avant le vote de la loi du 31 décembre 1928 subsiste, c'est-à-dire que les contribuables ont toujours le droit de déduire du montant de leurs revenus passibles de l'impôt général le montant de leur perte d'exploitation en vertu de l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914. Ils ont aujourd'hui en plus la faculté de déduire de leurs bénéfices le montant des déficits des trois années antérieures ; mais ils peuvent très bien ne pas user de cette faculté ; si ils en usent et si le report déficitaire ne peut s'exercer pour la totalité du déficit, le reliquat pourra seul s'imputer sur les revenus du contribuable pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu.

Si le déficit de deux ou plusieurs années est sujet à déduction dans l'un des exercices suivants on commence par le plus ancien ; par exemple l'exercice 1929 présente un déficit de 100.000 francs, l'exercice 1930 un déficit de 50.000 francs, l'exercice 1931 un déficit de 20.000 francs, l'exercice 1932 un bénéfice de 80.000 francs, l'exercice 1933 un bénéfice de 150.000 francs. Sur l'exercice 1932 on impute le déficit de 1929 ; l'exercice 1932 n'est donc pas imposable sur le bénéfice de 80.000 francs, 20.000 francs ne seront pas reportés et pourront être déduits des revenus soumis à l'impôt général dû en 1933 au titre de l'année 1932 ; sur l'exercice 1933 on impute le déficit de 1930 et de 1931 soit 70.000 francs ; l'exercice n'est imposé que pour 80.000 francs mais le déficit est entièrement couvert. Dans deux ou plusieurs entreprises appartenant au même entrepreneur il faudra imputer les pertes d'une entreprise sur les bénéfices d'une autre

avant de constater le déficit qui est susceptible d'être reporté.

Il n'en serait autrement qu'à l'égard d'entreprises qui appartiennent à des personnes distinctes : un associé en nom collectif ne peut déduire des bénéfices d'une entreprise qu'il exploite la fraction de perte sociale qu'il doit supporter.

La faculté du report déficitaire ne joue que sur les résultats des exercices postérieurs et non sur ceux des exercices antérieurs ; il en résulte qu'au cas de cessation ou de cession d'entreprise déficitaire, il n'est pas dû de restitution de droits acquittés les années antérieures au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Le déficit d'exploitation ne doit pas être consacré définitivement pour donner lieu au report ; si une entreprise réduit son capital du montant de son déficit d'exploitation, l'Administration prétend que ce déficit étant définitivement comblé ne peut plus être reporté : si au lieu d'être couvert sur le capital d'une entreprise, le déficit est imputé sur les réserves de cette entreprise, cette particularité ne met pas obstacle à la pratique du report déficitaire.

III. ÉTABLISSEMENT DE LA DÉCLARATION DU BÉNÉFICE

La déclaration du montant du bénéfice net de l'année ou de l'exercice précédent doit être remise au contrôleur des Contributions directes avant le 1^{er} mars ; le délai est porté au 31 mars pour les entreprises qui clôturent leur exercice social au 31 décembre et prennent l'engagement de fournir leur comptabilité à l'appui de leur déclaration.

La déclaration doit mentionner exactement le montant du bénéfice s'il est supérieur à 50.000 francs ; sinon l'indication de la catégorie de bénéfice de l'assujetti sera

suffisante ; des imprimés sont mis gratuitement à la disposition des intéressés ; ils sont envoyés ou remis au contrôleur du lieu du siège de la direction des entreprises où le cas échéant du principal établissement ; il est délivré récépissé des déclarations et des pièces annexées.

Comme toutes les sociétés soumises au droit de communication des agents de l'Enregistrement, les entrepreneurs, marchands de biens ou intermédiaires sont tenus de remettre au contrôleur en même temps que leur déclaration un résumé de leurs comptes de profits et pertes ou un état de leurs bénéfices, quel qu'en soit le montant ; ce compte de profits et pertes ou cet état annexé doivent laisser apparaître les éléments du bénéfice à savoir, le montant du bénéfice brut, celui des frais généraux, des amortissements et charges financières.

Le contribuable imposé d'après sa déclaration ne peut obtenir de réduction qu'en apportant la preuve de l'inexactitude du bénéfice retenu.

Les déclarations de bénéfice sont vérifiées par le contrôleur des Contributions directes ; il a tous les éléments à sa disposition à cet effet et il pourra aussi consulter sur place la comptabilité en vertu du droit de communication que lui donne l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920.

Le contrôleur peut rectifier les déclarations ; à cet effet il envoie au contribuable une note des modifications qu'il envisage dans la détermination du chiffre de son bénéfice et le charge de donner son acceptation ou de fournir ses observations dans les 20 jours. L'acceptation par le contribuable des propositions du contrôleur peut être expresse ou tacite ; elle est tacite si le contribuable ne répond pas aux observations du contrôleur dans le délai sus-indiqué ; elle est expresse si le consentement est verbal ou donné par écrit : l'imposition est alors établie

d'après les modifications suggérées par le contrôleur.

Si le contribuable entend discuter le bien-fondé de la modification de sa déclaration par le contrôleur, il doit lui faire connaître dans les 20 jours. Le désaccord peut, dès lors, être porté par chacune des parties devant une commission consultative siégeant au chef-lieu de l'arrondissement composée de 5 membres commerçants ou industriels désignés par la Chambre de Commerce. Le rôle de cette commission est de donner son avis sur les problèmes soulevés par la comptabilité du contribuable, avis qui n'est du reste pas obligatoire pour l'Administration ; il est notifié au contribuable par le contrôleur qui l'informe aussi du montant du bénéfice retenu. Si l'imposition est conforme à l'avis de la commission consultative, il appartient dès lors au contribuable récalcitrant d'apporter devant les tribunaux administratifs la preuve de son bénéfice réel ; si non le fardeau de la preuve de ce bénéfice incombe à l'Administration.

Des rectifications peuvent être apportées d'office aux déclarations de bénéfices des marchands de biens et intermédiaires lorsqu'ils n'ont pas fourni ou voulu fournir les pièces justificatives à l'appui de leurs déclarations ; dans cette circonstance il ne saurait y avoir lieu à la communication des motifs de rectification ni à l'intervention de la commission consultative. L'impôt est calculé en appliquant le taux de 15 %, toute fraction de bénéfices inférieure à 1.000 francs étant négligée. Les bénéfices seuls dont le montant est inférieur à 50.000 francs sont rangés dans des catégories.

Le contribuable qui a omis de produire sa déclaration dans le délai fixé par la loi est taxé d'office avec une majoration d'impôt de 25 % ; dans un arrêt du 23 janvier 1931 le Conseil d'État a jugé qu'était régulièrement taxé d'office un contribuable qui avait cependant sous-

crit sa déclaration de bénéfices dans le courant du mois de mars sans toutefois avoir pris l'engagement de communiquer au contrôleur sa comptabilité et sans l'avoir produite effectivement.

Le contribuable imposé d'office doit faire la preuve du montant réel de son bénéfice s'il veut obtenir une réduction. L'insuffisance volontaire dans les déclarations est pénalisée d'un impôt double sur le montant de l'insuffisance si elle est supérieure au 1/10 de la totalité du bénéfice ou excède 20.000 francs.

Les insuffisances involontaires qui proviennent d'un oubli de certains principes fiscaux ne sont pas pénalisées.

En cas de cession ou de cessation d'une entreprise, l'imposition des bénéfices réalisés est immédiatement effectuée ; les contribuables doivent à cet effet adresser dans un délai de 10 jours leurs déclarations de bénéfices au contrôleur des Contributions directes.

Ces principes sont applicables aux cessions générales ou partielles de leurs entreprises effectuées par les marchands de biens mais non aux cessions individuelles de fonds de commerce qui sont dans leurs mains des marchandises à moins qu'ils n'aient procédé entre-temps à leur exploitation.

Le délai de 10 jours pour faire la déclaration commence à courir dès l'instant où le cessionnaire a pris la direction effective des exploitations ; en cas de cessation, il ne court que du jour de la fermeture définitive des établissements ; à défaut de déclaration dans le délai sus-indiqué, les contribuables sont taxés d'office et leurs impôts majorés de 25 %.

Les principes du droit commun sont applicables si les déclarations de bénéfices sont volontairement insuffisantes : l'impôt est doublé sur le montant de l'insuffisance pourvu qu'il soit supérieur au 1/10 et excède

20.000 francs. Les impositions sont exigibles immédiatement et le cessionnaire est responsable solidairement avec le cédant du paiement des dites contributions dans le délai de 3 mois à courir de la production de la déclaration prescrite pour l'établissement de l'impôt.

En cas de décès les prescriptions relatives à la cession ou cessation d'entreprise sont applicables et le délai de 10 jours pour la production des déclarations de bénéfices est remplacé par un délai de 6 mois à courir de la date du décès.

CONTRIBUTION DES PATENTES

1^o Les intermédiaires sont imposables à la contribution des patentes comme agents d'affaires (tableau A). Le droit fixe varie dans chaque classe, si l'on peut s'exprimer ainsi, suivant la catégorie de la population ; c'est tantôt celui de la 4^e classe si le patentable n'occupe pas plus d'un employé, ou bien celui de 3^e classe s'il en occupe plus d'un.

Le droit proportionnel établi sur la valeur locative de la maison d'habitation et des locaux professionnels est égal en principal au $1/30$ du montant de cette valeur locative.

Le total des droits fixe et proportionnel ainsi obtenu est multiplié par le centime le franc variable chaque année et qui est mentionné sur les avertissements ;

2^o Les marchands de biens sont imposés différemment au titre de sociétés par actions ou de simples particuliers.

Les sociétés anonymes sont imposables comme « sociétés par actions pour achats et ventes d'immeubles et autres spéculations immobilières » (tableau B) ; ainsi une société par actions ayant pour objet l'achat de terrains, la construction d'immeubles, leur location et administration nonobstant la circonstance qu'elle s'est interdit dans ses statuts de revendre ses propriétés avant l'expiration d'un délai de 66 ans (9 juillet 1913, Société immobilière de la gare du tramway à Paris-Plage, Pas-de-Calais) ; de même une Société par actions ayant pour but d'exploiter et de mettre en valeur les immeubles bâtis

ou non bâtis qu'elle pourra acquérir, recevoir en apport ou prendre en location, d'y élever toutes constructions et faire toutes appropriations, de les donner en location à des tiers alors même qu'elle ne retirerait de ses immeubles qu'un revenu modique (13 juin 1913, Société immobilière de Rouergue (Aveyron) ; de même également une société dont le fonds social est divisé en parts égales, cessibles par voie de transfert et dont les opérations telles qu'elles sont définies par les statuts présentent le caractère de spéculations immobilières ; il n'a pas été tenu compte de l'objection que la société se bornait à louer l'unique immeuble qu'elle possédait. (24 juillet 1925, R. I. 2109.)

Dans un arrêt du 29 janvier 1931 (Société anonyme de Law-tennis and Croquet Club (Alpes-Maritimes), R. P. n° 17.447) le Conseil d'État a jugé qu'exerce une profession commerciale la rendant passible de la patente une société constituée sous la forme anonyme qui a pour objet en vue de réaliser des bénéfices la gestion d'un club de jeux et sports divers, l'organisation de tournois à entrées payantes, la revente des terrains acquis par elle et la construction de maisons de rapport.

Dans un autre arrêt du 32 janvier 1931 (Société immobilière de La Baule-les-Pins (Loire-inférieure) le Conseil d'État a jugé qu'une société possédant dans une commune un bureau de ventes dirigé par un employé chargé de conclure les affaires immobilières en vue desquelles ladite société a été constituée est à bon droit imposée à la patente en cette commune en qualité de société formée par actions pour l'achat et la vente d'immeubles ou autres spéculations immobilières nonobstant la circonstance que les actes de vente seraient passés en l'étude d'un notaire, cette étude étant située sur le territoire d'une autre commune.

Il n'est pas sans intérêt de faire remarquer que l'arrêt sus-visé du 24 juillet 1925 a motivé la manière de l'Administration suivant laquelle elle impose des sociétés à parts d'intérêt comme des sociétés par actions : « Considérant que aux termes de l'article 4, §§ 2 et 3 de ses statuts, la société civile des immeubles Pierre-Albert Rey a pour objet l'achat ou la location de tous autres immeubles qui seraient reconnus utiles à la Société et leur administration et exploitation, l'alienation de la totalité ou de parties des immeubles sociaux par voie de vente, d'échange ou apport en société et généralement toutes opérations auxquelles ces immeubles pourront donner lieu ; que d'autre part aux termes mêmes des statuts, le fonds social est divisé en parts d'intérêt cessibles par voie de transfert, que chaque part donne au titulaire un droit proportionnel égal dans les produits de la société, et qu'enfin le décès ou tout autre empêchement d'un associé ne peut donner lieu à la dissolution de la société qui continue avec ses héritiers ou représentants ; que si en fait la société sus-visée se borne actuellement à donner à loyer l'unique immeuble qu'elle possède, cette circonstance ne saurait modifier le caractère de ses opérations tel qu'il a été défini par ses statuts, opérations qui présentent nettement le caractère d'opérations immobilières ; que dès lors c'est à bon droit que la Société civile des immeubles Pierre-Albert Rey a été imposée pour les années 1920 à 1923 aux rôles de la contribution des patentes dans la ville de Grenoble en qualité de Société par actions pour achat et vente d'immeubles (tableau B) et que c'est à tort que le Conseil de Préfecture lui a accordé décharge des dites impositions. »

La part d'intérêt est cependant différente de l'action : le criterium de la distinction reside, d'après la doctrine et la jurisprudence, dans la plus grande facilité de cession

des actions ; les parts d'intérêt représentatives du capital social d'une société formée *intuitu personæ* c'est-à-dire en égard aux qualités respectives des associés, ne peuvent être cédées qu'avec le consentement des autres associés ; peu importe le mode de cession employé, la négociabilité ou la cessibilité selon l'accomplissement des formalités de l'article 1690 du Code civil ; c'est donc l'obligation d'obtenir le consentement à la cession, ne fût-ce que d'un seul associé, qui caractérise la part d'intérêt ; au contraire la cession des actions est libre. Dans l'arrêt précité du 24 juillet 1925 le Conseil d'État n'a pas fait ressortir les conditions de cessibilité des droits sociaux qu'il intitule « des parts d'intérêt » et il exprime seulement qu'elles sont cessibles par voie de transfert ; peut-être les a-t-il considérées comme des actions et a-t-il attaché aux parts d'intérêt la signification des droits que l'on peut détenir aussi bien dans une société de personnes que dans une société de capitaux : c'est pourquoi il serait prématuré de la part de l'Administration de se baser sur l'arrêt du 24 juillet 1925 pour soumettre les sociétés de parts d'intérêt au tarif de patente des sociétés par actions.

L'arrêt du 24 juillet 1925 démontre une fois de plus que le Conseil d'État s'attache à la lettre des statuts pour justifier de l'imposition d'une société ; nous avons fait remarquer ce fait précédemment lors de la définition de l'habitude des opérations effectuées par une société immobilière ; cependant dans un arrêt du 3 mai 1929 le Conseil d'État a délaissé le critérium des statuts d'une société pour s'attacher en fait aux opérations réalisées par elle : « Considérant que si d'après l'article 2 de ses statuts la dite société a pour objet d'acheter des immeubles tant en France qu'à l'étranger, de les mettre en valeur, de les exploiter, de les louer et d'aliéner tous

immeubles sous la forme de quelque contrat que ça soit, il résulte de l'instruction qu'elle n'a fait usage de cette capacité étendue que dans la mesure strictement nécessaire au maintien de l'affectation charitable assignée aux biens apportés et en dehors de toute idée de spéculation ; qu'ainsi elle n'a pas exercé une profession, un commerce ou une industrie au sens de l'article premier de la loi du 15 juillet 1880 ; que dès lors c'est à tort qu'elle a été imposée et maintenue à la contribution des patentes. »

Par cet arrêt le Conseil d'État paraît avoir modifié son interprétation antérieure de la notion d'habitude en matière de patente ; il n'a pas statué en la circonstance d'après les termes des statuts mais en se basant sur la nature et le caractère des opérations effectuées qui ne présentaient en fait aucun but de spéculation ; nous croyons savoir que d'autres pourvois du même genre sont actuellement pendants devant le Conseil d'État et qu'il serait souhaitable que le Conseil d'État consacrat définitivement sa jurisprudence la plus récente.

Vis-à-vis des simples particuliers marchands de biens aucune nomenclature du tarif des patentes ne répondant à leur dénomination, l'Administration départementale a donc dû obtenir du préfet un arrêté spécial visant leur assimilation à une profession déjà imposée ; c'est ainsi que la profession d'entrepreneur de l'achat, du lotissement et de la revente des terrains ou autres propriétés immobilières a été assimilée à celle d'entrepreneur de location d'immeubles dans les départements de la Seine, Seine-et-Oise, Rhône, Sarthe, Morbihan, Ille-et-Vilaine. Un arrêté préfectoral d'assimilation ayant fait l'objet devant le Conseil d'État d'un pourvoi, celui-ci dans un arrêt rendu le 6 février 1931 (Luce (Seine-et-Oise)) sanctionna le principe de l'assimilation en considérant

comme régulièrement imposé comme entrepreneur de lotissement et de la vente de terrains ou autres propriétés immobilières, profession classée par assimilation avec celle d'entrepreneur de location d'immeubles (tableau A, 4^e classe) le contribuable qui « pour vendre un terrain lui appartenant l'a divisé en lots et aménagé à l'aide de capitaux importants par des travaux de viabilité, de canalisation et autres et qui en vue de cette réalisation a ouvert au public un bureau de vente et eu recours à la publicité ». L'arrêté d'assimilation n'est d'ailleurs valable que dans le département où il a été pris ; la sanction législative nécessaire pour le rendre applicable dans l'ensemble du territoire ne peut avoir lieu utilement que si l'assimilation a été faite depuis au moins 3 ans.

TAXE DE MAINMORTE

La loi du 20 février 1849 a établi sur les biens immobiliers passibles de la contribution foncière et appartenant aux départements, communes, hospices, séminaires, fabriques, congrégations religieuses, consistoires, établissements de charité, bureaux de bienfaisance, sociétés anonymes ou tous établissements publics légalement autorisés, une taxe annuelle représentative des droits de transmission entre vifs et par décès. Les sociétés anonymes et en commandite par actions sont soumises à la taxe des biens de mainmorte ; les sociétés à responsabilité limitée n'y échappent pas car aux termes de l'article 36 de la loi du 7 mars 1925 elles ne sont pas dissoutes par l'interdiction, la faillite, la déconfiture où la mort de l'un des associés ; toutefois si les statuts d'une société à responsabilité limitée prévoyaient expressément la dissolution de la société à la suite d'un de ces événements, il n'y aurait pas lieu de l'imposer à la taxe de mainmorte.

Les sociétés civiles qui empruntent la forme de sociétés par actions sont commerciales et soumises à la mainmorte ; les sociétés de parts d'intérêt, sociétés en nom collectif ou commandite simple, ne sont pas imposables, à moins que les parts d'intérêt ne constituent en fait des actions et que le décès d'un associé ne dissolve pas la société. Cette manière de voir a été consacrée par le Conseil d'État dans un arrêt du 6 juillet 1908 :

« Considérant, porte cet arrêt, qu'il n'est pas contesté

que la Société foncière de Toul a une existence propre ; que d'autre part il résulte des statuts qu'elle n'est pas dissoute par le décès de l'un des associés et que chacun de ses membres peut en principe et sous la réserve de faire agréer son cessionnaire par le Conseil d'Administration consentir la cession de ses droits ; qu'ainsi la dite Société subsiste indépendamment des mutations qui peuvent se produire dans son personnel ; que dès lors c'est avec raison qu'elle a été imposée et maintenue à la taxe des biens de mainmorte pour l'année 1905 sur le rôle de la ville de Toul. »

La loi du 14 décembre 1875 stipule que toutes les sociétés sont exemptes du paiement de la taxe de mainmorte si elles ont pour objet exclusif l'achat et la vente d'immeubles.

Dans cette hypothèse en effet les marchands de biens auront donc soin de ne prévoir dans leurs statuts que les seules opérations d'achat et de vente en vue d'échapper à la taxe de mainmorte. Le Conseil d'État dans un arrêt du 8 mai 1931, a fixé la portée de la loi du 14 décembre 1875 : « Considérant, lit-on, dans cette décision qu'aux termes de la loi du 14 décembre 1875 sont exemptées de la taxe établie par l'article premier de la loi du 20 février 1849 les sociétés ayant pour objet exclusif l'achat et la vente d'immeubles ; que néanmoins la taxe continuera d'être perçue pour les immeubles exploités ou qui ne sont pas destinés à être vendus.

« Considérant qu'aux termes de ses statuts la Société requérante effectue non seulement les opérations d'achat et de vente d'immeubles mais celles qui sont destinées à les mettre en valeur ; que si elle a depuis son origine acquis un immeuble elle en assure l'exploitation et en tire actuellement ses revenus de la location du dit immeuble ; que dans ces conditions elle n'est pas fondée

à réclamer le bénéfice des dispositions précitées ; que par suite c'est à bon droit que le Conseil de Préfecture a, par l'arrêt attaqué, rejeté sa demande en décharge de la taxe des biens de mainmorte. »

Un autre arrêt du 30 janvier 1931 (R. C. D., juin 1931, p. 140) a confirmé cette jurisprudence.

La société qui prévoit dans ses statuts des opérations immobilières étrangères à l'achat ou à la vente est à bon droit passible de la taxe des biens de mainmorte ; faut-il conclure qu'une pareille société ne puisse jamais donner à bail un immeuble qu'elle a acheté en vue de le revendre ? Nous ne le croyons pas. Si les statuts d'une société prévoient les seules opérations d'achat et de vente et si la société a donné à bail un de ses immeubles pour en faciliter la vente, par exemple si le contrat de bail s'accompagne d'une promesse de vente qui manifeste une tentative d'aliénation, cette circonstance n'aura pas pour effet de priver cette société de l'exemption de la taxe des biens de mainmorte. Le Conseil d'État en a ainsi décidé dans divers arrêts ; nous nous bornerons à citer le plus récent, celui du 28 janvier 1921 :

« Considérant qu'aux termes de la loi du 14 décembre 1875 sont exemptés de la taxe établie par l'article premier de la loi du 20 février 1849, les sociétés anonymes ayant pour objet exclusif l'achat et la vente d'immeubles ; considérant qu'en vertu des statuts de la Compagnie immobilière du 1^{er} arrondissement de Lyon, la dite Compagnie a pour objet exclusif l'achat et la vente d'immeubles ; que si elle a consenti des baux dans les maisons où elle est propriétaire il résulte de l'instruction que c'est dans le but d'en faciliter l'aliénation et en attendant le résultat des démarches auxquelles elle se livre pour en réaliser la vente ; que dans ces circonstances elle est fondée à soutenir qu'elle a droit à l'exemption

prévue par la loi précitée du 14 décembre 1875 et à demander l'annulation de l'arrêté par lequel le Conseil de Préfecture a rejeté sa réclamation. »

Si l'exemption de la taxe de mainmorte est acquise aux sociétés d'achat et de vente d'immeubles, elle ne s'applique toutefois qu'aux immeubles destinés à la revente et non pas aux immeubles nécessaires à l'exploitation de l'entreprise ; ceux-ci ont donc à supporter la taxe des biens de mainmorte.

Les immeubles d'une société qui, en raison de l'objet social prévu par les statuts, sont exonérés de la taxe des biens de mainmorte et qui sont affectés à un but autre que la revente sont sujets à la taxe des biens de mainmorte ; mais bien entendu l'exonération de l'impôt n'est refusée qu'en ce qui concerne les immeubles exploités ; c'est ce qu'a reconnu le Conseil d'État dans un arrêt du 11 mai 1928 :

« Considérant que, si aux termes de ses statuts, tels qu'ils ont été modifiés le 10 novembre 1914, la Société foncière et immobilière de France a pour objet exclusif l'achat et la vente d'immeubles, il résulte de l'instruction que la Société dont il s'agit donne à bail dans des conditions normales depuis l'année 1909, date de sa constitution, la plupart des immeubles acquis par elle à cette époque ; qu'il n'est pas établi que ces locations, dans les conditions où elles ont été consenties, aient eu pour but de faciliter la vente des dits immeubles ; mais que la Société a tiré son revenu principal du produit de ses locations par elle effectuées et non de gains réalisés sur des opérations d'achat et de revente d'immeubles ; que dans ces conditions la dite Société ne peut être regardée comme ayant limité son action au seul objet prévu par les statuts et n'est pas fondée à demander le bénéfice de l'exonération prévue par la loi précitée du 14 décembre 1875. »

Pour décider en ce sens le Conseil d'État ne s'est pas attaché aux termes mêmes des statuts mais bien aux opérations réalisées par la Société. Il n'est pas sans intérêt d'ailleurs de remarquer le flottement qui existe dans la jurisprudence de la haute juridiction qui juge tantôt d'après les termes des statuts en négligeant les réalités concrètes, tantôt d'après ces réalités en négligeant les dispositions du pacte social. Le Conseil d'État est une juridiction qui ne prend le plus souvent que des décisions d'espèce variant d'après les circonstances spéciales à chaque affaire et il semblerait lui répugner d'établir des principes jurisprudentiels.

Le montant de la taxe de mainmorte s'obtient en appliquant un certain nombre de centimes au principal de l'impôt foncier des immeubles imposables : les sociétés anonymes supportent le tarif fixé par l'article 24 de la loi du 3 août 1926, soit 0 fr. 72. La taxe est majorée du double décime.

Le lieu d'imposition est le même que pour la contribution foncière, c'est-à-dire celui de la situation des immeubles.

La taxe des biens de mainmorte est annuelle ; elle est due à raison des faits du 1^{er} janvier de l'année d'imposition. La vente d'un immeuble dans le courant d'une année ne laisse donc pas le vendeur d'être imposable.

L'entrée dans le domaine mainmortable d'un bien justifie son imposition à dater du premier du mois de l'acte d'acquisition, d'apport ou d'échange.

L'Administration établira l'imposition par voie de rôle supplémentaire ; pratiquement elle renoncera souvent à l'imposition si la possession d'un bien par une société imposable n'a été que de courte durée.

CONTRIBUTION FONCIÈRE

LA CONTRIBUTION FONCIÈRE

PORTE SUR LES IMMEUBLES BATIS ET NON BATIS

I. La contribution foncière sur les immeubles bâtis est établie sur les bâtiments, l'outillage fixe des établissements industriels, les chantiers, lieux de dépôt, terrains cultivés ou non, situés à plus de 100 mètres des agglomérations et utilisés pour la publicité industrielle ou commerciale par panneaux réclame.

Les constructions nouvelles sont exemptées d'impôt foncier pendant les 2 ans qui suivent leur achèvement à condition que leurs propriétaires souscrivent à la mairie une déclaration pendant le délai de rigueur de 4 mois à compter de l'ouverture des travaux : il est délivré récépissé de la déclaration. (Loi du 8 août 1890, art. 9 et du 1^{er} avril 1926, art. 31.)

Quand une demande en autorisation de bâtir un immeuble est exigée, cette demande, si elle est régulièrement produite, tient lieu de la déclaration spéciale.

Les reconstructions et additions de constructions jouissent des exemptions ci-dessus et dans les mêmes conditions ; toutefois si les constructions nouvelles sont destinées à l'habitation, l'exemption est portée à 15 années sous les mêmes conditions que précédemment. L'article 46 de la loi du 28 février 1933 a réduit le délai d'achèvement de ces constructions du 1^{er} juillet 1939 au 1^{er} janvier 1935 ; en vertu de ce texte seules les cons-

tructions achevées avant le 1^{er} janvier 1935 pourront donc désormais prétendre à l'exemption d'impôt foncier pendant une durée de 15 ans ; les constructions achevées postérieurement seront placées sous le régime de droit commun, c'est-à-dire qu'elles ne bénéficieront que de l'exemption d'impôt foncier d'une durée de 2 ans en vertu de la loi du 8 août 1890. L'exemption du principal s'étend aux centimes perçus pour le compte des départements et communes et aux taxes assimilées. Toutefois si une taxe départementale ou communale a le caractère d'un service rendu, il n'y a pas lieu d'en accorder l'exemption, ainsi la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

Les immeubles ou portions d'immeubles reconnus insalubres ou construits en violation des règlements sur la protection de la santé publique, sur les servitudes *non ædificandi*, sur la voirie, l'aménagement ou l'extension des villes ne bénéficieront pas d'une exemption de 15 ans mais de 2 ans.

L'impôt foncier est établi d'après la situation existant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition ; il résulte que la vente d'un immeuble après le 1^{er} janvier laisse l'impôt foncier à la charge du vendeur sauf à lui à se faire rembourser par l'acquéreur la fraction d'impôt proportionnelle à la durée de sa possession.

Si malgré une vente effectuée avant le 1^{er} janvier de l'année d'imposition un vendeur a été imposé à la contribution foncière pour la dite année, il pourra produire une demande en mutation de cote.

La base de l'impôt réside dans la valeur locative des biens qui y sont soumis ; cette valeur peut ne pas correspondre aux loyers perçus ; elle se détermine d'après les actes de location, par comparaison avec d'autres biens ou par évaluation directe. Elle n'est que l'expression

d'un revenu brut ; aussi lui fait-on subir un abattement de 25 % pour les immeubles destinés à l'habitation et de 40 % pour les établissements industriels au titre de frais et charges. Cet abattement est forfaitaire et ne laisse place à aucun autre. Le revenu net ainsi déterminé sert de base à la perception de l'impôt foncier ; la partie du revenu destinée à acquitter l'impôt foncier est comprise dans le revenu net imposable ; c'est pourquoi un industriel ou un commerçant ne saurait valablement déduire simultanément de son bénéfice les sommes représentant et le revenu net des immeubles faisant partie de l'actif de son entreprise et l'impôt foncier de ces mêmes immeubles déjà déduit par définition dans le revenu net.

Le revenu est en principe fixé pour une durée de 10 années : le taux de l'impôt est de 12 % en principal du revenu net assigné aux immeubles ; à ce principal s'ajoutent des centimes additionnels perçus au nom de l'État, du département ou de la commune.

Des dégrèvements d'impôt foncier sont accordés aux propriétaires d'immeubles à raison de leurs charges de famille, de dettes hypothécaires, de vacance de maison d'habitation ou chômage d'usines, démolition d'immeubles ; toutes ces dispositions relatives à l'impôt foncier n'ont rien de très spécial aux marchands de biens et intermédiaires qui subissent en la matière le droit commun.

II. La contribution foncière des propriétés non bâties est établie sur la valeur locative des propriétés imposables diminuée du $\frac{1}{5}$ de son montant pour les charges et les frais ; le revenu net soumis à l'impôt foncier est donc égal au $\frac{4}{5}$ de la valeur locative d'un terrain ; cette valeur locative est appréciée d'après un cycle d'opérations administratives de classement de parcelles de terrains qui sont effectuées tous les vingt ans. Le taux

de l'impôt est le même en principe que celui de l'impôt foncier sur les propriétés bâties ; des centimes additionnels peuvent s'ajouter au principal de l'impôt au profit de l'État, du département ou de la commune. Les mêmes dégrèvements sont accordés aux propriétaires de terrains et d'immeubles bâtis.

DROIT DE TIMBRE

Le droit de timbre est établi sur tous les papiers destinés aux actes civils et judiciaires, aux écritures qui peuvent être produites en justice et y faire foi. (Art. 1^{er} du Code.)

L'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 n'a porté aucune dérogation aux règles de la matière ; les marchands de biens et intermédiaires sont donc tenus de se soumettre à ces règles ; toutefois la circulaire administrative 3872, § 18 reconnaît qu'il sera nécessaire de faire état d'une certaine tolérance à l'égard des lettres missives en ce qui concerne le droit de timbre de dimension dont les lettres seront passibles le cas échéant ; sans doute les lettres formant titre doivent en principe être rédigées sur papier timbré (loi du 13 brumaire, an VII, art. 12) ; mais il paraît difficile d'obliger les correspondants des marchands de biens ou de fonds de commerce qui ignorent le plus souvent la suite que pourra avoir leur lettre, à observer strictement les prescriptions légales ; il suffira que ces documents soient revêtus du timbre prescrit au moment où ils recevront la formalité de l'enregistrement.

Conformément aux dispositions de l'article 67 de la loi du 13 juillet 1925 les actes de vente dont le prix est supérieur à 5.000 francs doivent être assujettis à la formalité du timbre ; les ventes dont le prix n'atteint pas le chiffre de 5.000 francs sont dispensées des obligations du timbre à moins de contenir des dispositions

indépendantes dans le sens de l'article 11 de la loi du 22 frimaire, an VII. La loi du 22 avril 1905, article 7, stipule qu'il n'y a pas lieu de considérer comme disposition indépendante la procuration donnée dans l'un des actes pour toucher le prix ou la soulte ou vendre des immeubles compris sur un cahier des charges ou procès-verbal de mise en vente, ainsi que toute déclaration de command contenue en l'acte même ou encore tout paiement par subrogation effectué par un tiers en l'acquit de l'acquéreur. L'acte de vente d'un immeuble pour un prix inférieur à 5.000 francs ne sera donc pas soumis à l'obligation du timbre, quand bien même l'acheteur aurait déclaré command dans l'acte de vente. Le prix est toute somme versée au vendeur. En cas de vente par lots il faudra considérer le prix de vente total des lots et non pas chaque prix individuel ; l'exonération du droit de timbre ne sera acquise que si le prix de vente des divers lots n'a pas atteint 5.000 francs. En cas de licitation il ne sera tenu compte que de la fraction du prix afférente aux parts acquises.

Les échanges d'immeubles bénéficient de l'exemption du droit de timbre de dimension quelle que soit l'importance des biens échangés ou de la soulte.

D'après la circulaire administrative n° 3860, § 20, les cahiers des charges étant rédigés avant que le prix ne soit connu, le législateur n'a pas cru devoir les soumettre au timbre dès leur rédaction ; le 2^e alinéa de l'article 67 ne les assujettit à l'impôt qu'après la réalisation des ventes ou adjudications qu'ils servent à préparer et dans le cas seulement où le prix de ces ventes ou adjudications s'est élevé au-dessus de 5.000 francs. Les cahiers des charges pourront donc continuer à être écrits sur papier non timbré quel que soit le montant des mises à prix ; mais dès que le prix sera fixé le droit de timbre deviendra

immédiatement exigible si ce prix dépasse 5.000 francs. La formalité sera donnée par l'apposition de timbres mobiles au plus tard au moment de l'enregistrement de la vente.

Quant aux procès-verbaux d'adjudication, la loi est muette en ce qui les concerne ; toutefois comme les raisons qui ont fait différer la perception du timbre sur les cahiers des charges existent également à l'égard des procès-verbaux, il conviendra de soumettre ces derniers actes au même régime que les premiers.

Les copies, extraits, grosses ou expéditions des actes de vente suivent le sort des minutes et sont soumis aux obligations du timbre si le prix de vente excède 5.000 francs. L'Administration tolère que des extraits d'adjudication de lots soient délivrés sur papier libre s'ils sont relatifs à des parcelles dont le prix ne dépasse pas 5.000 francs bien que les minutes aient été dressées sur timbre (sol. 5 août 1925). Les tarifs du droit de timbre de dimension ont été modifiés par la loi du 28 février 1933 (art. 53) portant vote du douzième provisoire du mois de mars 1933 :

La feuille de grand registre	24	»
La feuille de grand papier	16	»
La feuille de papier moyen	12	»
La feuille de petit papier	8	»
La demi-feuille de petit papier	4	»

Ces droits sont exempts de décimes.

Le prix des feuilles de moyen papier est réduit à 6 francs pour les feuilles employées à la rédaction des expéditions des actes civils, administratifs judiciaires et extrajudiciaires.

Les lettres qui contiennent des reçus d'objets ou de pièces ou de sommes doivent dans tous les cas être revê-

tues de timbres de quittance selon les tarifs de l'article 55 de la loi du 28 février 1933.

Quittance de somme inférieure à 50 francs ..	0 25
de 50 francs à 100 francs	0 50
de 100 francs à 1.000 francs	0 75
de 1.000 à 10.000 francs	1 50
de 10.000 francs à 50.000 francs	3 »
Au delà de 50.000 francs, 1 fr. 50 par fraction de 50.000 francs.	

ENREGISTREMENT

I. DES VENTES D'IMMEUBLES

L'article 2 de la loi du 31 juillet 1929 a fixé le tarif des droits d'Enregistrement afférents aux ventes d'immeubles à 12 % sans décimes.

L'article 42 de la loi du 13 juillet 1925 a édicté une surtaxe sur les prix de vente dont le montant dépasserait 300.000 francs, à savoir 1 % en principal sur la partie du prix dépassant 300.000 francs et 2 % en principal au delà de 500.000 francs ; ces tarifs sont majorés du double décime de la loi du 29 mars 1924. Cette surtaxe est assise et perçue dans les mêmes conditions que le droit de mutation. Il n'y a pas lieu de la percevoir dans les ventes sur saisie immobilière, les ventes après faillite, celles de biens de mineurs, d'absents ou d'interdits, les ventes de biens dépendant de successions vacantes ou bénéficiaires, ventes ou licitations en vue du partage de biens provenant de successions, ventes de biens dotaux dans les termes de l'article 1558 du Code civil.

Le droit de mutation se perçoit sur le prix de vente augmenté des charges s'il y a lieu ; ces charges consistent dans les avantages accordés par l'acheteur au vendeur en sus du prix, tels que le paiement par l'acheteur des impôts incombant au vendeur ou d'intérêts du prix de vente avant la date de l'entrée en jouissance du bien vendu ; leur montant est fixé par une déclaration estimative des parties ; par contre il y a lieu de déduire du prix le montant des charges incombant à l'acheteur et

supportées en réalité par le vendeur ; la vente « Contrat en mains » qui met à la charge du vendeur les frais du contrat de vente, supporte le droit de mutation à titre onéreux sur le prix exprimé au contrat diminué du montant de ses frais. Si la vente vise en même temps des biens meubles et immeubles, le droit immobilier n'est applicable qu'à la partie du prix correspondant à la mutation immobilière s'il y a eu stipulation d'un prix particulier pour les meubles et si ceux-ci ont été estimés article par article dans l'acte de vente ou un état annexé. Il peut se trouver que le prix de vente d'un immeuble soit inférieur à sa valeur vénale ; l'Administration en ce cas a le droit de substituer la valeur vénale au prix de vente pour la perception du droit de mutation. L'article 15, § 6 de la loi du 22 frimaire, an VII, stipule que si le prix énoncé dans un acte translatif de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, à titre onéreux, paraît inférieure à leur valeur vénale à l'époque de l'aliénation par comparaison avec les fonds voisins de même nature, la régie pourra requérir une expertise pourvu qu'elle fasse la demande dans l'année à compter du jour de l'enregistrement du contrat. L'article 15 susvisé n'était applicable qu'aux conventions à titre onéreux. L'article 57 de la loi du 13 juillet 1925 a étendu le droit de l'Administration de contrôler par la voie de l'expertise tout prix, toute évaluation, toute déclaration estimative ; « le droit d'expertise accordé à l'Administration de l'Enregistrement par la loi du 22 frimaire, an VII, et par les lois subséquentes est étendue à tous les actes ou déclarations constatant soit une mutation à titre onéreux ou à titre gratuit ou un échange de biens immeubles, de fonds de commerce, soit l'énonciation de biens de même nature accompagnée d'une déclaration estimative pour l'assiette du droit proportionnel. » (Art. 57, loi du 13 juillet 1925.)

II. ÉCHANGE D'IMMEUBLES

D'après l'article 69, § 5, de la loi du 22 frimaire, an VII et l'article 3 de la loi du 22 mars 1924, les échanges de biens immeubles sont tarifés au droit proportionnel de 5,40 % décimes compris. Ce droit est perçu sur la valeur d'une des parts s'il n'y a aucun retour ; en l'existence d'un retour, le droit est perçu à raison de 5,40 % sur la valeur de la moindre portion et à raison du droit de mutation à titre onéreux sur le montant du retour ou de la plus-value.

L'article 42 de la loi du 13 juillet 1925 frappe d'une surtaxe les soultes d'échanges importants, 1,20 % principal et décimes sur la partie de la soulte entre 300.000 francs et 500.000 francs, 2,40 % décimes compris au delà de 500.000 francs.

La valeur de chaque part est fixée dans une déclaration estimative : le droit est perçu sur cette valeur sans distraction des charges. Pour la perception les sommes sont arrondies de 20 francs en 20 francs à moins toutefois que la valeur d'une des parts soit inférieure à 500 francs ; dans ce cas le droit est liquidé de franc en franc. La soulte d'échange est toute somme payée par l'un des coéchangistes à l'autre pour compenser un excédent de valeur à son profit.

La plus-value ressort de la différence de valeur des immeubles échangés. Le droit de 12 % se perçoit sur le montant de la soulte ou de la plus-value.

Les échanges de fonds de commerce sont tarifés du droit de vente sur la valeur du fonds le plus important.

III. ACHATS POUR REVENDRE

L'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 dispose que pour toute personne qui aura déclaré dans l'acte de vente qu'elle achète l'immeuble en vue de le revendre, le droit sera porté à 12 % augmenté des décimes ; dans ce cas l'acte de revente ne donnera ouverture qu'à la moitié du droit ordinaire si cet acte est passé dans le délai d'un an ; en outre le premier acquéreur qui aura acquitté le droit de 12 % aura un recours contre le second acquéreur en vue de se faire rembourser la moitié du droit.

Ces dispositions ne sont pas spéciales aux marchands de biens et intermédiaires ; elles visent tous les acquéreurs quelconques de biens immobiliers.

Lors de l'étude précédente de l'article 25 de la loi du 25 juin 1920 nous avons eu l'occasion de faire remarquer que la déclaration d'achat en vue de la revente devait être faite dans le corps de l'acte d'achat et que l'aliénation devait présenter le caractère exclusif d'une revente ; la même règle doit être appliquée en ce qui concerne l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 qui vise uniquement les achats et les reventes. Le contrat d'échange qui est différent du contrat de vente même s'il y a stipulation d'une soulte (Cassation, arrêt du 10 février 1926) reste donc étranger à la législation des achats pour revendre. Ayant admis avec la Cour de cassation « que la disposition fiscale de la loi de 1920 ne pouvant être étendue au delà de ses termes, vise uniquement l'achat suivi d'une revente et qu'il n'est donc pas possible d'en faire bénéficier l'acheteur qui aliène l'immeuble par un autre contrat notamment par un échange alors même que l'acte contient la stipulation d'une soulte », l'Administration devait étendre la portée de cette décision aux situations juridiques analogues : c'est ainsi que nous

avons démontré que l'apport en société d'un bien ne présentait pas la nature d'une vente et logiquement l'Administration devait se refuser à faire dépendre les contrats d'apports en société des obligations de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925. Il n'en fut rien et nous n'apportons en preuve que la réponse ministérielle à M. le député Grousseau : celui-ci exposait « le cas d'une société civile immobilière dont l'objet consisterait uniquement à réaliser le lotissement et la vente par parcelles de terrains qui par voie d'apports auraient concouru à former son capital social et demande si cette société serait soumise soit aux dispositions de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 soit à d'autres dispositions légales en vertu desquelles elle devrait payer ou l'impôt du chiffre d'affaires sur ses ventes parcellaires ou l'impôt sur les bénéfices à raison de l'accroissement de capital provenant de la différence entre le montant total des ventes parcellaires et le montant pour lequel les terrains ainsi vendus auraient été apportés à la société, augmenté des frais de lotissement et de viabilité ou successivement de ces deux impôts ». Dans sa réponse, le ministre des Finances a fait connaître que « si les terrains ont été apportés en vue de leur revente par voie de lotissement, la société est soumise aux dispositions de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 et il concluait que la société est passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux à raison des profits que lui ont procuré les opérations immobilières qu'elle a ainsi effectuées, ces profits étant représentés par l'excédent du prix de vente des terrains sur la valeur pour laquelle ils ont été apportés à la société ; il ajoutait que dans ces conditions la société était assujettie au paiement de l'impôt sur le chiffre d'affaires ». Suivant les circonstances et les besoins du Trésor qu'elle est chargée de défendre, l'Adminis-

tration applique la législation des achats pour revendre soit à des contrats commutatifs tels que l'apport en société, soit aux seuls contrats de vente ; c'est la manifestation du système du « fait du prince » dans le sein de l'Administration ; ce système est déjà connu et nous avons déjà eu l'occasion de nous élever contre son application. Les principes qui ont été exposés lors de l'étude de la loi de 1920 sont applicables dans la loi du 13 juillet 1925 dans la mesure où la législation n'a pas subi de modifications.

Le remboursement par l'Administration d'une fraction des droits de mutation perçus lors de l'enregistrement des actes a été supprimé par l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 ; de plus le délai de la revente du bien acheté a été réduit.

Nous savons que l'article 25 de la loi du 25 juin 1920 avait accordé à l'acquéreur d'un bien immobilier en vue de sa revente, l'action en remboursement d'une quote-part des droits de mutation à titre onéreux majorés acquittés par lui, et que le montant de ce remboursement était inversement proportionnel à la durée de la possession de ce bien par l'acquéreur.

Ce système avait été critiqué ; il soumettait les contribuables à la production d'une demande et de beaucoup de pièces justificatives, expéditions ou copies de l'acte primitif, expéditions ou copies de l'acte de revente. (Instr. Adm., 5700, § 6.) Il mettait les receveurs de l'Enregistrement en demeure de surveiller les reventes par des consignations sur leurs sommiers ; le montant du remboursement n'était souvent ordonné que longtemps après la date de la revente faute de crédits administratifs ; enfin l'Administration opposait la prescription d'un an à toute demande en restitution présentée après ce délai. (Cassation, 10 février 1926, R. Ent, 8373.)

Désormais avec l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925, les droits de mutation à titre onéreux perçus sur des achats d'immeubles ou de fonds de commerce acquis en vue de la revente ne sont plus restituables par l'Administration. Le législateur de 1925 ayant tenu compte de la situation de ces achats avec la clause de revente décida que les contrats d'achats d'immeubles seraient encore soumis lors de leur enregistrement à un tarif majoré de 15 % sans décimes fixé par l'article 2 de la loi du 13 juillet 1929 ; le tarif ordinaire n'est que de 12 % ; mais lors de la revente et à la condition qu'elle se produise dans l'année de l'acte d'acquisition, le second acquéreur est exempté du paiement de la moitié des droits ordinaires de mutation à titre onéreux de sorte qu'il n'est perçu sur cette revente qu'un droit de mutation réduit de 6 %. Cette réduction porte sur la totalité du prix de revente ; le second acquéreur bénéficie donc d'un régime de faveur. Cependant le législateur a autorisé l'acquéreur primitif à poursuivre contre le second acquéreur le remboursement de la moitié des droits de mutation majorés acquittés par lui. Le 1^{er} avril 1933 un immeuble est acheté avec la clause de revente pour 100.000 francs. Il est revendu 150.000 francs le 1^{er} mai suivant. L'acquéreur primitif a acquitté à titre de droits de mutation majorés une somme de 15.000 francs soit 15 % sur 100.000 francs ; lors de la revente le second acquéreur n'est débiteur envers l'Administration de l'Enregistrement en vertu de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 que de la somme de 9.000 francs correspondante à la moitié du droit ordinaire de mutation soit 6 % sur 150.000 francs. Si l'acquéreur primitif exerce contre le second acquéreur l'action en remboursement de la moitié des droits de mutation majorés acquittés lors de l'enregistrement du contrat primitif soit $15.000 : 2 = 7.500$ francs,

le second acquéreur devra supporter le paiement d'une somme de 16.500 francs pour l'enregistrement de son contrat d'achat, à savoir 9.000 francs à l'Administration de l'Enregistrement et 7.500 francs au premier acquéreur. Si le tarif ordinaire avait été appliqué à la convention l'acheteur aurait acquitté à titre d'impôt une somme de 18.000 francs, soit 12 % sur 150.000 francs. En l'espèce, il gagne 1.500 francs. Cet avantage fiscal s'explique si l'on considère que la charge du remboursement de la moitié du montant des droits de mutation majorés est atténuée pour le second acquéreur par la réduction du droit de mutation sur l'intégralité du prix de revente en sorte que l'avantage est d'autant plus appréciable que le prix de la revente est élevé. Si le prix de revente est égal au prix d'achat il y a au contraire un désavantage ; dans l'exemple précédent le second acquéreur serait débiteur de 13.500 francs, soit 6 % sur 100.000 francs = 6.000 francs + le remboursement de 7.500 francs à l'acquéreur primitif. Si la mutation avait été enregistrée au tarif du droit commun, les droits se seraient élevés à 12.000 francs seulement : en l'espèce il y a un préjudice. Dans son Instruction du 15 avril 1926, n° 3896, § 11, l'Administration fait connaître qu'il importe peu que le second acquéreur soit amené le plus souvent à supporter une charge supérieure au tarif ordinaire du droit de vente et qu'il n'y a pas lieu de distinguer suivant que la revente renferme ou non la clause d'achat pour revendre ; le tarif réduit de 6 % décimes compris est seul exigé dès lors que la revente intervient dans l'année. De plus le second acquéreur quand il achète pour revendre n'a plus de recours contre son propre sous-acquéreur en ce qui concerne les droits d'enregistrement afférents à son acquisition ; on remarque en effet que la loi subordonne le recours qu'elle accorde à l'acheteur en vue de

la revente à la condition qu'il ait versé au Trésor le droit de 12 %.

La loi du 13 juillet 1925 (art. 42) frappe les ventes d'immeubles et de fonds de commerce d'une surtaxe de 1 % sur la partie du prix supérieure à 300.000 francs, de 2 % au delà de 500.000 francs. Pour un fonds de commerce la liquidation de la surtaxe est calculée sur la partie du prix applicable au fonds proprement dit (éléments incorporels, matériel, droit au bail, etc.) sans atteindre la valeur des marchandises neuves cédées en même temps que le fonds, à moins que ces marchandises n'aient pas fait l'objet d'un prix spécial et n'aient pas été détaillées article par article. (Instr. 3860.)

La question se pose de savoir si l'acquéreur d'un bien acheté pour être revendu peut prétendre à la réduction de la moitié du taux de la surtaxe comme pour le droit ordinaire de mutation. L'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 dispose que « l'acte de revente ne donnera ouverture qu'à la moitié du droit ordinaire si cet acte est passé dans le délai d'un an ». Des contribuables ont prétendu que la surtaxe de l'article 42 possède la même nature que le droit de mutation et à cet effet se basent sur l'article 42 de la loi du 13 juillet 1925 aux termes duquel « la surtaxe est assise et perçue dans les mêmes conditions que le droit de mutation ». Cependant ce texte fiscal doit faire l'objet d'une interprétation restrictive et il faut se garder d'assimiler la surtaxe de l'article 42 au droit de mutation ; la surtaxe est un droit d'enregistrement nouveau de superposition ayant ses règles propres. Lors de la discussion de l'article 39 de la loi de finances du 13 juillet 1925, le rapporteur général du budget au Sénat n'a-t-il pas affirmé « que la surtaxe qui atteint toutes les ventes d'immeubles ne sera pas restituable lorsqu'elle sera perçue sur le prix d'un achat

conclu en vue de la revente » ! aussi le tribunal de la Seine, dans une décision du 18 juin 1932, s'est-il rallié à cette opinion (*R. Enreg^t* n^o 9791.) Le maharadjah d'Indore avait acquis d'un marchand de biens le château d'Hennebont à Saint-Germain-en-Laye pour 6.750.000 francs. En vertu des termes de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 il demandait à l'Administration de l'Enregistrement le remboursement de 71.000 francs, soit la moitié de la réduction de la surtaxe payée par lui. Le Tribunal de la Seine le débouta. « Attendu qu'en réalité la surtaxe n'est pas seulement un tarif majoré mais constitue un véritable droit d'enregistrement nouveau de superposition ayant ses règles propres ; attendu qu'il importe peu que les dispositions concernant la perception qui régissent le droit de mutation soient applicables à la surtaxe, les règles de perception n'ayant rien de commun avec la liquidation des droits d'après les tarifs ; attendu en conséquence que la demande en restitution n'est pas fondée. »

IV. ACTES DE COMMERCE

L'article 22 de la loi du 11 juin 1859 dispose que « les marchés et traités réputés actes de commerce par les articles 632, 633 et 634 du Code de Commerce faits ou passés sous signature privée et donnant lieu au droit proportionnel suivant l'article 69, § 3, n^o 1 et § 5, n^o 1 de la loi du 22 frimaire, an VII, seront enregistrés provisoirement moyennant un droit fixe de 2 francs et les autres droits fixes auxquels leurs dispositions peuvent donner ouverture d'après les lois en vigueur ; les droits proportionnels édictés par les dits articles seront perçus lorsqu'un jugement portant condamnation, liquidation, collocation ou reconnaissance interviendra sur les mar-

chés et traités ou qu'un acte public sera fait ou rédigé en conséquence mais seulement sur la partie du prix ou des sommes faisant l'objet soit de la condamnation, liquidation, collocation ou reconnaissance soit des dispositions de l'acte public. »

L'article 69, § 3, n° 1 de la loi du 22 frimaire, an VII, assujettit au droit proportionnel de 1/100 les adjudications au rabais et marchés pour construction, réparation et entretien et tous autres objets mobiliers susceptibles d'estimation faits entre particuliers, qui ne contiendront ni vente, ni promesse de livrer les marchandises, denrées ou autres objets mobiliers.

L'article 69, § 5, n° 1 de la loi du 22 frimaire, an VII assujettit au droit proportionnel de 2/100 les adjudications, ventes, reventes, cessions, rétrocessions, marchés, traités et tous autres actes soit civils soit judiciaires translatifs de propriété, à titre onéreux de meubles, récoltes de l'année sur pied, coupe de bois taillis et de haute futaie et autres objets mobiliers généralement quelconques.

L'article 22 de la loi du 11 juin 1859 nécessite pour son application la réunion de plusieurs conditions.

D'abord seuls les marchés et traités réputés actes de commerce par les articles 632, 633 et 634 du Code de Commerce sont visés par l'article 22 de la loi du 11 juin 1859.

L'entreprise de commission et l'opération de courtage sont réputées commerciales par l'article 632 du Code de Commerce et les marchés y relatifs pourront bénéficier de l'enregistrement provisoire au droit fixe. Les marchands de biens qui opèrent sur des fonds de commerce à titre habituel sont de même soumis à l'article 632 du Code de Commerce. Nous avons eu l'occasion de définir ce que signifiait à leur égard la notion d'habitude et

nous avons exposé que celle-ci ne défendait pas exclusivement du nombre des achats mais aussi du nombre des reventes et de leurs modalités.

Les articles 632, 633, 634 du Code de Commerce restant étrangers à toute transaction immobilière, l'on pouvait douter si les marchés relatifs à des ventes ou adjudications d'immeubles bénéficieraient de l'enregistrement au droit fixe ; toute hésitation à cet égard a été levée par l'Instruction administrative 3860, § 4, aux termes de laquelle les professionnels qui se livrent aux opérations définies dans l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 sont considérés comme des commerçants et peuvent le cas échéant se réclamer des dispositions de l'article 22 de la loi du 11 juin 1859 ; cette assimilation des marchands de biens à des commerçants est purement fiscale et les litiges relatifs à des immeubles ne laissent de ressortir du domaine de la juridiction civile.

Pour être enregistrés au droit fixe aux termes de l'article 22 de la loi du 11 juin 1859 il est de plus nécessaire que les conventions aient été passées sous signature privée.

Enfin seuls les actes tarifés par l'article 69, § 3, nos 1 et 5 de la loi du 22 frimaire, an VII, peuvent être provisoirement enregistrés au droit fixe. A l'égard des marchés passés pour les constructions d'immeubles, l'Administration a prétendu que l'on devait distinguer le traité par lequel le constructeur s'engage à faire les travaux et les marchés qu'il passe pour l'acquisition des matériaux et fournitures : d'après l'Administration seuls les marchés de matériaux et de fournitures seraient commerciaux et susceptibles d'un enregistrement provisoire au droit fixe. Quant au traité par lequel le constructeur s'engage à effectuer les travaux, il ne procède pas, d'après l'Administration, de la nature commerciale et

doit en conséquence être soumis immédiatement à l'enregistrement au droit proportionnel. Dans un mémoire produit devant la Cour de cassation contre une décision du tribunal de Loches en date du 15 janvier 1864 (*J. Enregt*, 18391) l'Administration souligne l'erreur d'attribuer un caractère commercial à des entreprises de construction alors que seul le marché de fournitures ou de matériaux serait commercial. L'article 633 du Code de Commerce ne vise du reste que « les entreprises de construction pour la navigation » et c'est en se basant sur ce texte que de nombreuses cours d'appel ont rendu des décisions refusant tout caractère commercial à des constructions non maritimes : (Poitiers, 21 décembre 1837...).

Dans l'arrêt précité, la Cour de Poitiers fait remarquer que l'on se trouve en présence de deux choses bien différentes, d'une part le traité par lequel le constructeur s'engage à faire les travaux, et d'autre part les marchés qu'il passe pour se procurer les matériaux : le caractère commercial de ces derniers, prétend l'Administration, ne réfléchit pas sur le marché principal et qui par lui-même ne comporte pas entre les parties qui y concourent un achat de marchandises à revendre ; ce marché n'a pour but qu'une confection de travaux. La Cour de cassation trancha le litige dans un arrêt du 5 juin 1863 aux termes duquel elle n'admit pas au point de vue fiscal la distinction du marché de construction du marché de matériaux ou de fournitures. « Attendu, porte cette décision, que le marché passé entre Branicki et Arnac entrepreneurs de travaux, avait pour objet non seulement la construction par celui-ci d'un mur de clôture mais encore l'achat et la fourniture de matériaux qui devaient entrer dans cette construction ; attendu que le marché a ainsi tous les caractères qui, aux termes de l'article 632 du Code de Commerce doivent le faire

réputer commercial à l'égard de l'entrepreneur ; qu'il suit de là qu'un décidant que l'enregistrement de ce marché n'était passible que du droit fixe, le tribunal de Loches n'a point violé les articles 22 et 23 de la loi du 11 juin 1859. » (*J. Enreg^t*, 18391.)

La Cour de cassation a confirmé sa jurisprudence dans deux arrêts en date du 3 février 1869 aux termes desquels elle a décidé que les entreprises de travaux et de fournitures pour la construction de maisons constituent des actes de commerce et que ce caractère appartient aux actes de l'entrepreneur qui, ayant acheté des terrains pour y élever des constructions et les revendre, se pourvoit à cet effet de matériaux acquis commercialement ou traite avec des sous-entrepreneurs et garantit les fournisseurs de ceux-ci par des engagements commerciaux alors surtout qu'il est constaté que la spéculation sur les constructions a été l'objet principal de l'opération dont l'achat des terrains n'était que l'accessoire. » (*J. Enreg^t*, 18668.)

V. PROMESSES DE VENTE DE TERRAINS LOTIS OU A LOTIR

Aux termes de l'article 1589 du Code civil une promesse de vente vaut vente lorsqu'il y a consentement réciproque des deux parties sur la chose et sur le prix.

La loi du 30 juillet 1930 sur la situation des acquéreurs de terrains lotis est venue décider que si « une promesse de vente s'applique à des terrains déjà lotis ou à lotir, son acceptation et la convention qui en résultera s'établiront par le paiement d'un acompte sur le prix quel que soit le nom donné à cet acompte et par la prise de possession du terrain ; la date de la convention même régularisée ultérieurement sera celle du premier acompte ».

La raison d'être de ce texte législatif tient en ce que

beaucoup de vendeurs de terrains lotis ou à lotir, quel que soit le nom qu'on leur donne, avaient émis la prétention, sous prétexte que le prix de vente était inférieur de plus des 7/12 à la valeur du terrain, de demander la rescision de la vente pour cause de lésion de plus des 7/12 en vertu des articles 1674 et suivants du Code civil ; cette action doit être formée dans le délai de 2 ans de la vente et il s'agit de fixer la date de la vente pour connaître le point de départ du délai ; or le plus souvent pour ne pas dire toujours quand il s'agit de vente de terrains lotis, l'acquéreur, quelle que soit la forme du contrat, a un certain délai d'option et ne devient propriétaire que quand il a rempli toutes les conditions du contrat notamment au point de vue des paiements qui ont lieu par acomptes, tantôt sous le nom d'arrhes, tantôt sous celui d'annuités. Il est arrivé que certains lotisseurs trouvant que les terrains n'ont pas été vendus à un prix assez élevé ont demandé la rescision des ventes pour cause de lésion ; les tribunaux saisis des demandes en rescision ont parfois rendu des décisions contradictoires en ce qui concerne la date qui doit être donnée à la vente en vue de déterminer le point de départ du délai de deux ans imparti pour intenter l'action et des malheureux qui ont consacré toutes leurs économies... » (*J. O.*, débats, 11 juillet 1930, Sénat, p. 1528.)

La loi du 30 juillet 1930 qui a modifié l'article 1589 du Code civil semble viser les promesses de vente synallagmatiques et unilatérales ; l'addition à l'article 1589 du Code civil du texte de la loi du 30 juillet 1930 confirme cette opinion ; rien n'est modifié vis-à-vis des promesses synallagmatiques car nous croyons que les effets de l'acceptation d'une convention se produisent toujours au moment de son intervention, qu'elle soit ouverte ou tacite. A l'égard des promesses unilatérales de vente

celles-ci valent des ventes dès que les parties se sont entendues sur la chose et sur le prix (art. 1589 du Code civil) ; le consentement réciproque des parties est nécessaire à cet effet mais il peut s'induire tacitement de circonstances telles que le paiement d'un acompte sur le prix de la vente. La loi du 30 juillet 1930 vient de disposer qu'en matière de lotissements le seul paiement d'une partie du prix de vente n'aurait plus pour effet de transformer une promesse unilatérale de vente en promesse synallagmatique et qu'il faudrait encore à cet effet ajouter le fait de la prise de possession du terrain ; c'est donc une condition supplémentaire qui peut désormais servir à différer la perception des droits de mutation à titre onéreux. Lors de la réalisation, la mutation est censée avoir été, sauf convention contraire, effectuée à la date du premier acompte sur le prix sans qu'il y ait à s'attacher à l'époque de la prise de possession du terrain. Les droits de mutation sont acquittés et la valeur de l'immeuble déterminée d'après le tarif et le prix correspondants à l'époque du premier versement. La loi du 30 juillet 1930 semble donc avoir desservi les intérêts du Trésor. Cependant le législateur a eu tout spécialement en vue les contrats de location vente passés par des lotisseurs aux termes desquels il était stipulé que moyennant le versement d'annuités représentatives de loyer et de capital, le locataire deviendrait propriétaire de l'immeuble à la fin du bail lorsque le dernier terme serait acquitté. Beaucoup de ces contrats avaient été passés avant la guerre de 1914 et en face de la dévaluation du franc et de l'augmentation corrélative de la valeur des immeubles lotis, les conditions de vente ainsi consenties ne correspondaient plus à la valeur actuelle des biens ; comme une réserve avait été faite dans l'acte que la mutation ne s'opérerait pas avant le paiement du dernier terme, cer-

tains vendeurs de lotissement ont intenté des actions en rescision des contrats passés à une époque où le franc de germinal avait conservé toute sa valeur ; ils se sont prétendus lésés de plus des 7/12 du prix de vente de l'immeuble en vertu de l'article 1674 du Code civil aux termes duquel : « Si le vendeur a été lésé de plus des 7/12 dans le prix d'un immeuble, il a le droit de demander la rescision de la vente quand même il aurait expressément renoncé dans le contrat à la faculté de demander cette rescision et qu'il aurait déclaré donner la plus-value. » Mais l'article 1676 du Code civil dispose en outre que « la demande en rescision n'est plus recevable après l'expiration de deux années à compter du jour de la vente ». Les vendeurs de lotissement ont prétendu que le jour de la vente était celui du paiement du dernier terme conformément aux clauses des actes de location vente : l'action en rescision pouvait dès lors être intentée dans les deux ans de cette date : le rapporteur à la Chambre des Députés, M. André Bahier, s'exprimait en ces termes : « Messieurs, le Gouvernement avait proposé d'adopter dans le collectif un texte destiné à empêcher qu'à la suite d'un jugement du Tribunal de la Seine un grand nombre de lotis de la région parisienne ne soient menacés d'être expulsés de leurs immeubles ; le Tribunal de la Seine aurait jugé en effet que le point de départ du délai de 2 ans pour intenter l'action en rescision pour lésion de plus des 7/12 était non pas la date du contrat de location vente intervenu entre les sociétés de lotissements et les lotis mais la date du paiement effectué par les lotis de la dernière annuité ; les contrats visés prévoient en effet que c'est à cette date que la vente devient définitive ; on aperçoit immédiatement les inconvénients graves qui en résultent pour les lotis dont les terrains ont acquis depuis la date de leur acquisition

une plus-value importante ; il était urgent de préciser sur ce point l'interprétation des articles 1674 et suivants du Code civil puisqu'un tribunal a cru devoir juger dans le sens que nous avons rappelé plus haut ; la paix sociale y est gravement intéressée. » C'est dans ces conditions qu'a été élaborée la loi du 30 juillet 1930 ; à notre avis cette loi peut être considérée comme superflue en matière de location vente ; les principes du droit ordinaire suffisaient en effet à calmer les appréhensions des acquéreurs de biens lotis. La convention portant que, dans le cas où pendant la durée d'un bail intervenu entre les parties il conviendrait au preneur d'acquérir la chose louée, le propriétaire serait tenu de la lui vendre moyennant un prix déterminé, constitue non une promesse de vente mais une promesse synallagmatique que le propriétaire ne peut plus rétracter avant la fin du bail : Dans un arrêt du 24 juillet 1860 (S. 1860-1-849) la Cour de cassation a jugé dans ce sens :

« Attendu qu'aux termes de l'article 1589 du Code civil la promesse de vente vaut vente lorsqu'il y a consentement réciproque sur la chose et sur le prix ; que tel est bien le caractère de l'acte sous signature privée dans lequel il a été stipulé que dans le cas où pendant la durée du bail de 9 années consenti auparavant et le même jour, il conviendrait au sieur Lejeune d'acquérir la moitié indivise de l'habitation qui en faisait l'objet, la dame de Froidefond serait tenue de la lui vendre, à sa première réquisition, pour un prix de 45.000 francs ; que cette stipulation ne peut être considérée comme une simple sollicitation ni même comme une promesse de vente unilatérale, l'engagement devenant synallagmatique par le fait de l'autre partie qui manifestait sa volonté d'accepter la promesse de vente au prix déterminé sauf le terme pour le réaliser ; que dès lors la réu-

nion du consentement des deux parties au moment même de l'acte l'a rendu obligatoire pour la dame de Froidefond.»

Certaines décisions judiciaires ont été rendues en la matière : c'est ainsi qu'un jugement du Tribunal de la Seine en date du 20 décembre 1927 a admis l'exercice par les vendeurs de lotissement de l'action en rescision pour cause de lésion de plus des 7/12 du prix de vente. Cette décision qui a ému les milieux officiels est à l'origine de la loi du 30 juillet 1930.

D'autre part, dans un arrêt du 3 décembre 1930, la 2^e chambre de la Cour de Paris a jugé qu'on ne saurait appliquer les dispositions de l'article 1589 du Code civil complété par la loi du 30 juillet 1930 en leur donnant un effet rétroactif qui ne résulte nullement de leur texte. A défaut de rétroactivité la loi du 30 juillet 1930 perdrait toute efficacité ; les actions en rescision des contrats de vente qui sont intentées en cours d'instabilité monétaire n'ont plus leur raison d'être lorsque la stabilisation d'une monnaie est effectuée et la loi du 30 juillet 1930 qui ne réglerait pas les promesses consenties avant sa promulgation resterait sans effet sur celles postérieures à cette date. La Chambre des Requêtes de la Cour de cassation a admis le 20 janvier 1932 le pourvoi contre l'arrêt sus-visé du 3 décembre 1930 mais l'arrêt d'admission n'étant pas motivé on ne peut connaître les raisons qui l'ont guidée ; sans doute la Chambre des Requêtes a-t-elle voulu réserver à la Chambre civile de la Cour de cassation le soin de se prononcer sur une loi nouvelle. Mais sans attendre la décision de la Cour suprême, la Cour de Paris, dans un arrêt du 15 juillet 1932, s'est prononcée à nouveau en réformant un jugement du Tribunal de la Seine qui avait reçu l'action en rescision d'une vente d'un bien loti ; elle a examiné le litige sous l'angle du droit commun sans prendre en considération

la loi du 30 juillet 1930. Une société mutuelle d'épargne, en vue de réaliser l'acquisition de terrains propres à être bâtis et lotis, avait passé avec un lotisseur par acte authentique du 28 décembre 1912 une convention aux termes de laquelle le lotisseur donnait à bail son terrain à la société pour 8 années à partir du 1^{er} octobre 1912 et moyennant un loyer annuel de 1.000 francs ; il autorisait la collectivité locataire à y construire des maisons d'habitation et promettait de lui vendre ses terrains pour le prix de 177.360 francs payable dans le délai prévu de 8 années par fractions trimestrielles de 5.542 francs. Il était prévu que la réalisation de la vente ne pourrait être réclamée que le jour où le prix aurait été payé intégralement. La Cour a jugé que la promesse de vente de l'acte du 28 décembre 1912 revêtait en soi le caractère d'un contrat synallagmatique parfait, que pour l'application des articles 1674 et suivants du Code civil relatifs à l'action en rescision, il fallait se placer au moment où le contrat était intervenu c'est-à-dire le 28 décembre 1912 pour savoir s'il y avait eu une lésion de plus des 7/12 du prix de vente ; en conséquence la demande en rescision formée plus de deux années après cette date n'était plus recevable. La Cour d'appel de Paris en considérant les conventions intervenues entre le lotisseur et les lotis comme des promesses de vente synallagmatiques parfaites équipollentes à des ventes, rend en fait inefficace toute action en rescision puisque celle-ci n'a pas été ou ne sera pas utilement intentée dans les deux années des dites promesses de vente. En matière de location vente de terrains lotis ou à lotir deux tendances se font jour. L'Administration d'une part attend, pour la perception du droit de mutation relatif aux dites promesses de vente, le versement d'un acompte et la prise de possession du terrain loti ou à lotir. Les tribu-

naux judiciaires, d'autre part, jugent que de telles conventions sont synallagmatiques dès leur formation et s'analysent en des ventes à terme dont l'enregistrement doit se poursuivre, conformément à l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925, dans les 10 jours.

En vertu de cette ambiguïté les acheteurs de terrains lotis ou à lotir sous la forme de location-vente pourront, après deux années à partir de la date respective des actes, opposer à l'Administration la prescription des droits de mutation à titre onéreux, même lors de leur versement d'un acompte sur le prix de vente et lors de la prise de possession de leurs terrains. Ils invoqueront à cet effet la décision de la Cour de Paris du 15 juillet 1932, attachant un caractère synallagmatique immédiat aux conventions de location vente. Le délai de la prescription des droits d'enregistrement est de deux années à partir de la date des actes.

Il serait question dans les milieux législatifs de remplacer la loi du 30 juillet 1930 sur les terrains lotis ou à lotir par une autre aux termes de laquelle « les promesses de vente relatives à des terrains destinés à la création ou au développement de groupes d'habitations ou de lotissements devront être synallagmatiques et devront emporter mutation immédiate de propriété ; les cahiers des charges contiendront une disposition formelle en ce sens ; au cas où les actes n'auraient pas le caractère précité et où le locataire subirait de ce chef un préjudice, il pourra exercer une action en dommages-intérêts contre le bailleur ». Le législateur voudrait donc interdire les promesses unilatérales de vente de terrains lotis ou à lotir et de groupes d'habitations ; ces promesses synallagmatiques dès le début mettraient les parties en présence immédiate de l'étendue de leurs obligations actuelles. La loi du 30 juillet ne reçoit son application

qu'à l'égard des promesses de vente de terrains lotis et à lotir et il n'est pas sans intérêt de rechercher la définition du lotissement :

Les articles 11, 12, 13 de la loi du 14 mars 1919 complétés par la loi du 19 juillet 1924 disposent « que les associations, sociétés, particuliers ou établissements publics qui entreprennent ou qui poursuivent la création ou le développement des groupes d'habitation ou de lotissement sont assujettis à diverses formalités concernant le dépôt et l'approbation des projets d'aménagement par eux établis ». Dans un arrêt important en date du 12 décembre 1932 la Cour de cassation a cru définir la portée des lois des 14 mars 1919 et 19 juillet 1924 sur les lotissements :

« Attendu qu'il résulte des constatations de l'arrêt attaqué que le sieur Mérit employé à la Compagnie des chemins de fer du P. L. M. a acheté par acte du 2 juillet 1924 un terrain de 2.327 mètres carrés situés dans la ville de Grenoble au quartier des Eaux-Clares pour le prix de 30.000 francs, que s'étant réservé seulement une partie de ce terrain pour y construire son habitation il en a revendu le 3 avril 1926 un petit tènement au sieur Bodino et le 30 avril 1927 un autre tènement de 800 mètres carrés pour le prix de 20.000 francs au sieur Roux qui y a fait élever diverses constructions. Attendu que Roux a assigné Mérit en nullité de cette dernière vente pour le motif qu'elle comprenait des terrains, objets d'un lotissement et qu'elle n'avait pas été précédée des formalités imposées à peine de nullité de la vente par les lois du 14 mars 1919 et du 19 juillet 1924 ; qu'il a été à bon droit débouté de sa demande ; que l'arrêt attaqué décida en effet justement que Mérit en vendant une partie de son terrain à Roux et en conservant le reste pour son usage personnel n'a pas fait un véritable lotis-

sement sous l'application des lois de 1919 et de 1924, ces lois ne visant que des opérations d'entreprise de lotissement et ne s'appliquant pas à l'opération réalisée par un employé de chemin de fer qui, ayant acquis un terrain de faible superficie et le jugeant dans la suite encore trop vaste pour son usage personnel, en a vendu deux parcelles qui ont été utilisées pour la construction de maisons isolées. »

Certains auteurs (*Revue nouvelle de la Basoche*, 20 janvier 1933) ont prétendu que l'arrêt susvisé de la Cour de cassation n'était pas à l'abri de la critique et qu'il était impossible d'admettre que la loi organique des lotissements ne s'applique pas aux particuliers contrairement aux textes des lois du 14 mars 1919 et du 19 juillet 1924. Nous estimons au contraire que la Cour de cassation a fait une exacte application de la loi, conformément à son esprit. Le texte vise en effet les « particuliers qui entreprennent ou qui poursuivent la création ou le développement de groupes d'habitation ou de lotissement » ; la notion d'entreprise, c'est-à-dire la notion habituelle, est prévue par la loi pour donner naissance aux obligations du lotissement ; cette notion varie selon les sociétés ou les simples particuliers. La première opération effectuée par une société de lotissement est considérée comme faite à titre habituel si elle est conforme à l'objet social défini dans les statuts ; une opération effectuée par un particulier pourra révéler la notion d'habitude même si elle reste à l'état d'acte isolé. L'habitude ne dépend pas tant du nombre des actes effectués que des modalités qui les accompagnent : parmi ces modalités il faut comprendre des circonstances de fait telles que l'importance du terrain loti, les moyens de publicité pour parvenir à la vente, l'importance des capitaux engagés ; ces données réunies dans une opéra-

tion isolée peuvent manifester la notion d'entreprise. Il est donc inexact d'affirmer que l'arrêt de cassation susmentionné ait déclaré les lois du lotissement non applicables aux particuliers. Ces lois doivent être observées par eux. La Cour de cassation a simplement jugé dans un cas d'espèce que l'importance des capitaux engagés dans l'affaire, l'intention du vendeur, sa situation sociale et les moyens de publicité qu'il avait employés ne permettaient pas de lui appliquer les lois sur le lotissement. La question de savoir s'il y a lieu au lotissement d'un terrain par un particulier dépend surtout de circonstances de fait et il est opportun de s'en tenir à cette interprétation plutôt qu'à une définition rigide pour décider si des promesses de vente relatives à des terrains lotis ou à lotir relèveront de la loi du 30 juillet 1930.

VI. VENTES SOUS CONDITIONS

L'article 1584 du Code civil dispose que la vente peut être faite purement et simplement ou sous une condition soit suspensive soit résolutoire.

La première condition tient en suspens la formation même du contrat et jusqu'à l'accomplissement de la condition il n'y a aucune transmission ; la propriété continue à reposer sur la tête du vendeur. La déclaration d'achat pour revendre peut être souscrite dans l'acte de vente affectée d'une condition suspensive ; aucun droit de mutation n'est perçu faute de mutation. A l'avènement de la condition l'acheteur est censé propriétaire du jour de l'acte de vente et les droits sont perçus au tarif édicté par la loi en vigueur, au jour de rédaction de l'acte conditionnel. Il résulte de cela que l'on peut faire encore actuellement application des dispositions fiscales de l'article 25 de la loi du 25 juin 1920 ; les demandes de

remboursement des droits de mutation devraient être produites dans les délais d'application de la loi de 1920 et le point de départ de ces délais serait le jour où la vente est devenue définitive c'est-à-dire celui de la réalisation de la condition.

Si la condition est résolutoire les effets de la vente se manifestent de suite et le droit de mutation perçu immédiatement ; il n'est du reste pas restituable lors de l'avènement de la condition résolutoire. Il est délicat d'apprécier parfois si une condition a le caractère suspensif ou résolutoire. L'interprétation de chaque contrat peut varier suivant les circonstances particulières à chaque affaire ; toutefois on observera qu'il a été jugé (Trib. Lyon, 30 avril 1902. *Recueil gazette Tribunaux*, 1902, 2^e semaine-2-153) que lorsqu'un immeuble est loué avec stipulation que le locataire après avoir payé un certain nombre d'annuités en deviendra propriétaire, le contrat a le caractère d'une vente sous condition suspensive, de sorte que le locataire, après avoir payé le nombre d'annuités stipulé, devient rétroactivement propriétaire de l'immeuble. La vente sous condition suspensive suppose comme élément essentiel l'acceptation immédiate de l'offre du vendeur par l'acheteur subordonnée cependant à la réalisation d'une condition ; le contrat qui laisse en suspens l'acceptation même de l'acheteur ne constitue pas une vente sous condition suspensive mais une promesse unilatérale de vendre. Elle n'est translatrice de propriété qu'à partir du jour où elle a été acceptée ; comme la vente, elle doit sous peine de nullité se rapporter à un objet et à un prix.

La promesse unilatérale de vente peut être pure et simple et l'acceptation de l'acheteur peut se produire valablement dans le délai fixé dans la promesse, sinon dans un délai fixé par les tribunaux d'après les circons-

lances et la commune intention des parties révélée dans les termes mêmes de la promesse (S. 72-2-67.). Une promesse de vente peut être affectée d'une condition suspensive ou résolutoire et en ce cas les règles qui régissent la condition sont applicables. « Attendu qu'une promesse de vente même acceptée par le futur acheteur, peut ne pas être pure et simple mais être soumise à une condition suspensive et qu'alors les effets de la vente sont subordonnés à la réalisation de cette condition : attendu que la déclaration dont il s'agit n'a été faite par Seguin que sous la condition que les parties confirmeraient leur association de fait : attendu dès lors que la condition mise à la cession consentie par Seguin n'a pas été accomplie, que par conséquent elle n'a jamais dû produire aucun effet juridique. » (Cassation, 10 décembre 1883. S. 1884-1-390.)

Une promesse de vente peut aussi être affectée d'un terme ; en cette circonstance la mutation ne s'effectue pas avant l'expiration du terme même si la promesse est acceptée par anticipation et si l'immeuble objet de la convention est exproprié pour cause d'utilité publique avant le terme convenu entre les parties, l'indemnité d'expropriation doit être allouée au promettant. « Attendu qu'en décidant que dans l'intention des parties la promesse de vente insérée dans l'article 5 du bail du 18 août 1859 ne devrait avoir effet qu'à l'expiration du bail, les juges du fond n'ont fait qu'un usage légitime du droit qui leur appartient de fixer souverainement le sens des conventions privées ; attendu que les motifs des premiers juges qui justifiaient l'attribution actuelle aux époux Peyre de l'indemnité d'expropriation, répondaient d'avance et très directement aux conclusions par lesquelles l'abre en appel demandait que cette attribution fût réservée. » Une des formes les plus usitées des

promesses conditionnelles de vendre ou d'acheter réside dans une convention intitulée « Pacte de préférence », aux termes de laquelle une personne s'oblige en cas d'aliénation de sa chose, à ne le faire qu'au bénéfice du stipulant par préférence à tous autres ; un vendeur stipule que dans le cas de revente par l'acquéreur, un droit de préférence lui sera donné ; il y a donc une double condition, que le promettant aliénera d'abord et que le stipulant ou bénéficiaire de la promesse de vente consentira à acheter ensuite.

L'article 1590 du Code civil stipule que si une promesse de vente a été faite avec des arrhes chacun des contractants est maître de s'en départir ; celui qui les a donnés en les perdant, celui qui les a reçus en restituant le double. Il vise à la fois les promesses synallagmatiques de vente et les ventes et il s'analyse généralement en un moyen de dédit d'obligations réciproquement acceptées. C'est ainsi que l'on interprète communément l'article 1590 du Code civil ; cette disposition peut toutefois avoir une autre portée dans l'hypothèse où les parties auraient attribué à la convention d'arrhes le caractère d'un acompte sur le prix et consacré ainsi fermement le contrat de vente.

La convention d'arrhes dans une promesse unilatérale de vente peut-elle avoir la même portée ? Le fait par le bénéficiaire d'une promesse de vente de verser des arrhes pourrait manifester son intention d'accepter les clauses contenues dans la promesse unilatérale de vente et de transformer cette dernière en une promesse synallagmatique ; il ne faut toutefois pas être trop absolu en la matière qui met en œuvre des circonstances purement de fait : le versement d'arrhes par le bénéficiaire d'une promesse de vente peut aussi s'analyser en un dédit et le Tribunal de Brive (23 mai 1874, *J. Enregt*, 19675) a jugé

que le dédit stipulé ne modifiait pas le caractère d'une promesse de vente.

L'importance des arrhes jointe à d'autres circonstances peut leur donner le caractère d'un acompte sur le prix et l'Administration de l'Enregistrement qui a le droit et le devoir légaux de restituer aux conventions des parties leur caractère réel a souvent l'occasion de déceler des fraudes faites sous le couvert de bail agrémenté de promesse unilatérale de vendre avec stipulation d'arrhes ; un arrêt de la Cour de cassation du 3 août 1931 (*Revue de droit fiscal*, 1932, p. 471) expose la portée de ces manœuvres :

« Attendu que le pourvoi fait grief au jugement d'avoir admis l'exigibilité du droit de mutation proportionnel de vente d'immeubles sur le contrat conclu entre Poisson et la Société métropole immobilière alors que cet acte qualifié bail par les parties en avait tous les caractères juridiques ; mais attendu que le tribunal auquel il appartient de restituer au contrat litigieux son véritable caractère, a décidé à bon droit qu'il s'agissait d'une vente et non d'un bail assorti d'une promesse de vente ; que cette appréciation est conforme à l'intention des parties telle qu'elle ressort des clauses de l'acte, qu'en effet il en ressort notamment que sur un prix fixé à 4.582.396 francs la Métropole devait verser sous le nom d'arrhes une somme de 2.118.422 francs le jour du contrat et 981.986 francs dix-huit mois plus tard sommes qui restaient acquises au vendeur même si la vente n'était pas réalisée dans le délai imparti ; qu'en outre la somme de 172.478 francs stipulée comme loyer annuel correspondait exactement aux intérêts de la partie du prix non payé ; qu'enfin en même temps que Poisson s'obligeait à vendre si la société le lui demandait, celle-ci s'engageait à acheter s'il l'exigeait. »

Dans une décision en date du 31 octobre 1931, la Cour de Paris (*D. H.* 31-562) a jugé que « constitue une vente ferme et non un bail assorti d'une promesse de vente bien que les parties l'aient ainsi qualifiée la convention aux termes de laquelle les deux parties s'engagent l'une à vendre à un prix déterminé, l'autre à payer ce prix et par laquelle l'acheteur s'engage à verser des arrhes qui, en raison de leur énormité, constituent non pas un moyen de dédit au sens de l'article 1590 du Code civil mais de véritables acomptes sur le prix ».

Lorsque la promesse de vente se réalise par le consentement du bénéficiaire la mutation devient parfaite et le droit de vente est perçu : une simple lettre recommandée adressée au vendeur peut suffire pour constater l'acceptation de la mutation. Le tarif est celui du jour où la mutation est parfaite, c'est-à-dire celui du consentement du bénéficiaire.

VII. TAXE A LA PREMIÈRE MUTATION

(*Instruction du 20 août 1926, n° 3911, § 4*)

L'article 18 de la loi du 3 août 1926 établit sur les mutations à titre onéreux d'immeubles ou de fonds de commerce une taxe dont le produit est intégralement affecté à l'amortissement de la Dette publique. Cette taxe constitue un impôt *sui generis* qui, sous réserve des exceptions prévues au texte, frappe toute transmission à titre onéreux d'immeubles ou de fonds de commerce qui s'opère pour la première fois après l'entrée en vigueur de la loi.

La taxe atteint tout d'abord les ventes d'immeubles et de droits immobiliers (usufruit, servitude) de quelque nature qu'elles soient : ventes ordinaires, achats pour revendre, licitations, adjudications d'immeubles natio-

naux, élections de command faites après les 24 heures de l'adjudication ou du contrat ou sans que la faculté de command ait été réservée, retraits exercés après l'expiration des délais consentis dans les contrats de vente sous faculté de réméré (art. 69, § 7, nos 3 et 6 de la loi du 22 frimaire, an VII).

La taxe atteint d'autre part toutes les cessions à titre onéreux de fonds de commerce et de clientèle mais elle ne doit être liquidée à leur égard que sur les sommes représentant le prix de vente de l'achalandage, de la cession du droit au bail et des objets mobiliers ou autres servant à l'exploitation du fonds à l'exception du prix des marchandises neuves dépendant de ce fonds.

La taxe frappe en outre les échanges, qu'ils soient purs et simples ou qu'ils aient lieu contre versement d'une soulte.

Enfin les partages sont passibles de la taxe non pas sur le montant de l'actif partagé mais sur le montant des soultes lorsque les soultes sont imputables soit sur des immeubles soit sur des éléments de fonds de commerce autres que les marchandises neuves.

L'article 18 exempté de la taxe trois catégories de mutations.

a) Les ventes ou licitations de biens de mineurs, d'absents ou d'interdits ; cette exemption est motivée par l'importance des frais de procédure élevés qu'occasionnent les ventes de l'espèce ; elle s'applique dès lors aux ventes de biens appartenant indivisément à des majeurs et à des mineurs dès qu'elles ont lieu dans les formes prescrites pour les ventes de biens de mineurs et elle porte dans ce cas sur la totalité du prix sans qu'il y ait à distinguer entre la part des mineurs et celle des majeurs ;

b) Les mutations d'immeubles dont le prix ne dépasse

pas 5.000 francs. Cette exemption qui est contenue dans le 3^e alinéa de l'article 18 a pour but de dégrever les mutations de faible importance ; elle s'applique à toutes les mutations d'immeubles quelles qu'en soient les formes dont le prix ou la valeur vénale est égal ou inférieur à 5.000 francs charges comprises. Toutefois il faut qu'il s'agisse d'une opération isolée ; cette condition se trouvera suffisamment remplie lorsque la mutation ne pourra pas être considérée comme constituant de la part de l'acquéreur, l'exécution partielle d'une opération d'ensemble ; s'il est constaté par exemple que ce dernier a acheté successivement au même vendeur des parcelles faisant primitivement partie d'une exploitation unique, la taxe devra être perçue sur le montant total des prix convenus même si chacune des ventes est faite pour un prix ne dépassant pas 5.000 francs charges comprises. Mais le fait que la vente ne présentera pas le caractère d'une opération isolée de la part du vendeur ne met pas obstacle à l'exonération ; il en sera ainsi notamment des ventes d'un prix égal ou inférieur à 5.000 francs, charges comprises consenties à des acquéreurs différents, de terrains compris dans un lotissement.

c) Les ventes de locaux d'habitation. — L'article 18 contient dans son 5^e alinéa une disposition qui exonère de la taxe « les locaux d'habitation qui seront construits postérieurement à la promulgation de la loi s'ils sont vendus avant d'être achevés ou dans l'année de leur achèvement.

La dispense de la taxe s'applique à toutes les ventes de maisons ou de locaux à usage d'habitation construits postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi soit par des particuliers soit notamment par des sociétés d'habitation à bon marché ou de crédit immobilier à la condition que ces ventes soient réalisées avant l'achèvement

de la construction ou dans l'année qui suivra cet achèvement. A cet égard il appartiendra aux parties qui demanderont à bénéficier de la dispense de justifier en premier lieu qu'il s'agit d'immeubles construits après la promulgation de la loi, en second lieu que la construction n'est pas achevée ou qu'elle est achevée depuis moins d'un an. L'exemption ne s'applique qu'aux locaux d'habitation ; en sont par conséquent exclus les immeubles affectés à tout autre usage notamment les bâtiments à usage commercial ou industriel. Bien que la taxe à la première mutation ait un caractère spécial et distinct de celui du droit de mutation et que son exigibilité ne soit pas nécessairement liée à la perception de ce dernier droit, il n'a pas été dans l'intention du législateur d'assujettir au nouvel impôt les transmissions qui sont dispensées du droit de mutation ; ainsi les acquisitions d'immeubles par suite d'expropriation pour cause d'utilité publique et les échanges d'immeubles ruraux effectués conformément aux prévisions de la loi du 3 novembre 1884. Les exemptions n'ont du reste pas pour effet d'affranchir définitivement de la taxe les immeubles qui en font l'objet.

Pour les locaux d'habitation récemment construits le texte précise que l'exonération n'est applicable qu'à la première vente et que la deuxième transmission est imposable même si elle a lieu dans l'année de l'achèvement de la construction.

En ce qui concerne les immeubles qui ont été dispensés de la taxe soit comme biens de mineurs, d'absents ou d'interdits, soit parce que leur valeur ne dépassait pas 5.000 francs, les transmissions postérieures dont ils font l'objet sont passibles de la taxe quand elles ne rentrent pas elles-mêmes dans un des cas d'exemption prévus par la loi.

Ainsi la revente d'un immeuble acquis pour un prix de moins de 5.000 francs doit acquitter l'impôt si elle a lieu pour une somme supérieure à ce dernier chiffre. Mais la taxe n'est perçue qu'une seule fois à l'égard des biens qui font l'objet de transmissions successives après l'entrée en vigueur de la loi. On signale à ce sujet qu'à défaut de disposition spéciale dans la loi, les agents n'ont pas à rechercher au moment de l'enregistrement d'un acte constatant une mutation passible de la taxe, si les biens qui en font l'objet ont déjà donné lieu à la perception de cette taxe ; c'est aux parties qu'il appartient, pour que cette perception ne puisse plus être opérée, de justifier que la taxe a été acquittée en indiquant dans l'acte le bureau qui a effectué la perception, la date de l'enregistrement ainsi que le folio ou la case du registre du receveur.

Le tarif de la taxe fixé à 7 % par le 1^{er} alinéa de l'article 18 de la loi du 3 août 1926 a été ramené à 3 % par la loi du 13 avril 1930. Entre temps la loi du 31 juillet 1929 (art. 3) avait abaissé la taxe à 5 %.

La taxe est soumise aux mêmes règles de liquidation et de perception que le droit de mutation dont elle forme en quelque sorte l'accessoire : elle se calcule sur les mêmes sommes ou valeurs.

En ce qui concerne les ventes il faut pour la liquidation de la taxe tenir compte des charges qui s'ajoutent au prix de vente : lorsque l'acte d'achat est passé « contrats en mains » la taxe n'est perçue que sur le prix de vente déduction faite des frais mis à la charge du vendeur.

En matière d'échange et en l'absence de soulte, la taxe est perçue sur la valeur du lot le plus fort ; s'il y a stipulation d'une soulte d'échange, sur la valeur du lot le plus faible augmentée de la soulte étant fait remarquer

toutefois que si la soulte est inférieure à la plus-value, la taxe doit être perçue sur la valeur de cette dernière. A l'égard des fonds de commerce la perception de la taxe n'atteint que les éléments incorporels et le matériel à l'exception des marchandises neuves. Il n'est pas obligatoire que les marchandises soient désignées et estimées article par article pour bénéficier de l'exemption puisque la nouvelle loi ne contient aucune disposition analogue à celle de l'article 7 de la loi du 28 février 1872. Il suffit que le prix des marchandises soit nettement indiqué dans l'acte au besoin par une ventilation.

Comme le droit de mutation la taxe à la première mutation est payée au moment de l'enregistrement des actes ou des déclarations de mutation. Le paiement est constaté par une mention spéciale en marge de l'acte enregistré ou dans la quittance des droits perçus sur déclaration ; cette mention doit faire ressortir distinctement le montant des sommes acquittées au titre des droits de mutation et de la taxe de la première mutation. En cas d'achat pour revendre la taxe est perçue et le nouvel acquéreur ne sera pas tenu de rembourser la moitié de la taxe qui grève la première mutation et non la revente. Si l'acte de vente avec clause de revente est antérieur à la loi du 3 août 1926 la revente constitue la première mutation et outre la perception de la moitié du droit ordinaire de mutation en vertu de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925 la taxe sera exigée.

Si l'achat en vue de la revente s'est effectué sous le régime nouveau, la taxe complémentaire s'ajoutera au tarif majoré du droit de mutation de 15 % mais le deuxième acquéreur ne sera pas tenu au remboursement d'une partie quelconque de cet impôt exceptionnel.

Après la circulaire administrative du 20 août 1926 des décisions judiciaires et administratives ont été ren-

dues qui ont tranché des difficultés relativement à l'application de la loi du 3 août 1926 (art. 18).

L'article 18 dispose que la taxe n'est perçue qu'une seule fois au moment de la première mutation ; les lois fiscales devant être interprétées strictement il est permis de croire que la perception de la taxe ne peut être effectuée lors d'une deuxième transmission à titre onéreux même si la première transmission s'est trouvée exemptée ; cette interprétation littérale de l'article 18 est d'autant plus admissible que relativement à la seule exemption des locaux d'habitation le législateur a pris soin de mentionner que la taxe complémentaire sera perçue seulement au moment de la deuxième transmission ; par un raisonnement *a contrario*, il en résulte que les exemptions relatives aux ventes ou licitations de biens de mineurs, d'absents ou d'interdits et d'immeubles dont la valeur ne dépasse pas 5.000 francs sont définitives ; nous avons vu dans la circulaire précitée que l'Administration n'adopte pas cette interprétation ; elle a décidé que les transmissions ultérieures d'immeubles exemptées sont passibles de la taxe quand elles ne rentrent pas elles-mêmes dans un cas d'exemption prévu par la loi : un jugement du Tribunal civil de Lille du 30 novembre 1929 a décidé le contraire :

« Attendu qu'en présence de raisonnements interprétatifs contraires, il convient en matière fiscale d'appliquer le texte *stricto sensu* ; qu'on ne saurait l'étendre en invoquant l'intention du législateur ou de la logique alors que ses termes se suffisent à eux-mêmes ; que pour que la taxe soit exigible dans l'espèce actuelle il faudrait que le texte soit ainsi rédigé : « La taxe n'est perçue qu'une seule fois au moment de la première transmission non exonérée », que faute de ces deux derniers mots elle ne peut être exigée. » La controverse

persiste et l'Administration ne s'est pas rendu en principe aux arguments développés dans le jugement précité du Tribunal de Lille. La réponse du ministre des Finances à la question de M. Tinguy du Pouët, député, en fait foi (*J. Enreg^t*, n° 34433). Ce parlementaire avait demandé si lorsque deux immeubles ruraux sont échangés et profitent de l'exonération de la taxe de la première mutation de l'article 18 de la loi du 3 août 1926 et que l'immeuble le moins important compris à cet échange vient ensuite à être vendu, si la taxe sur la première mutation devient exigible lors de cette seconde mutation et ajoute : *a*) qu'il semble découler d'une circulaire de la direction générale de l'Enregistrement du 14 juin 1930 que l'Administration abandonnant sa thèse initiale d'après laquelle l'exemption n'était que provisoire et que la taxe devait se percevoir lors de la deuxième mutation, se soit ralliée à la thèse consacrée par deux jugements du Tribunal civil du Nord du 30 novembre 1929 ; *b*) que ces jugements ont décidé que la taxe complémentaire porte en principe sur la première mutation et qu'elle ne peut être perçue sur la deuxième mutation, après exonération de la première, que dans le cas expressément prévu par le texte de locaux nouvellement construits. L'Administration répondit par la négative (*Ch. des D., débats*, 1932, p. 18). Il est souhaitable que la Cour de cassation se prononce définitivement sur le litige.

En ce qui concerne les accroissements dont un immeuble a pu être l'objet après une première mutation, le ministre des Finances a répondu « que la revente d'un immeuble n'est affranchie de la taxe exceptionnelle édictée par l'article 18 de la loi du 13 août 1926 que dans la limite où elle porte sur le bien même qui a été passible antérieurement de cette taxe ; en conséquence s'il a été

effectué entre la date de l'acquisition et celle de la revente des constructions, des transformations ou des aménagements ayant pour effet de créer des immeubles ou parties d'immeubles nouveaux, ces derniers doivent être considérés lors de la revente comme faisant l'objet d'une première mutation et la portion du prix qui leur est afférent doit en principe être soumise à la taxe exceptionnelle ; toutefois il en serait autrement bien entendu si la transmission rentrait dans l'un des cas d'exemption prévus par les textes en vigueur. » (Réponse à M. Rollin, député. *J. O.*, du 8 mai 1927, débats, Ch. des D., p. 1328.) D'autre part si dans la même hypothèse un fonds de commerce a subi une transformation par changement d'objet sans être déplacé la taxe est due en principe « lors de la revente sur le prix de tous les éléments corporels et incorporels à l'exception de ceux qui l'ont déjà supporté tels que le cas échéant, le droit au bail et le matériel antérieurement acquis ». (R. M. des Finances à M. le sénateur Renaudot, *J. O.* du 24 mai 1929, débats, Sénat, p. 480.)

Les licitations et partages avec soulte d'immeubles et de fonds de commerce supportent la taxe de la première mutation sur la valeur représentative du montant des parts acquises ou de la soulte. Au moment de la revente totale d'immeubles ou de fonds de commerce compris dans les licitations ou partages avec soulte, la taxe de la première mutation n'est exigible que sur une fraction du prix de la vente subséquente égale au rapport existant entre la valeur imposable de la fraction de l'immeuble n'ayant pas déjà supporté la taxe et celle de la totalité du dit immeuble à la date du partage ; par exemple si à cette dernière date la valeur imposable de la partie de l'immeuble non frappée de la taxe était de 4.000 francs et sa valeur totale de 10.000 francs

alors que le prix afférent à la vente ultérieure de l'intégralité des mêmes immeubles est de 12.000 francs, la taxe devra être liquidée sur les 4/10 de 12.000 francs soit sur 4.800 francs. (R. M. des Finances à M. Gaumet, député, *J. O.* du 16 janvier 1929, débats, Ch. des D., p. 104.)

La taxe est due sur le prix même s'il est inférieur à 5.000 francs : il n'y a pas lieu en ce cas d'accorder l'exemption de l'article 18 de la loi du 3 août 1926 car l'opération n'est pas isolée mais constitue une opération d'ensemble ; c'est ce qu'a reconnu l'Administration dans une instruction n° 3963 aux termes de laquelle pour apprécier si la mutation est imposable il faut considérer la valeur entière du bien et non pas seulement la valeur de la fraction qui reste à libérer, cette dernière valeur serait-elle inférieure à 5.000 francs.

En face des termes de l'article 18 de la loi du 3 août 1926 visant les « échanges et partages avec soulte » l'Administration soutient que tous les échanges purs et simples ou avec soulte sont passibles de la taxe à la première mutation. La question qui est tranchée par l'article 18 pour les échanges avec soulte a été controversée pour les échanges purs et simples. Dans une décision en date du 15 décembre 1927 (*J. Enregt* 33454) le Tribunal Départemental de la Charente a reconnu que les échanges purs et simples étaient exempts de la taxe à la première mutation. « Attendu qu'il paraît plus exact de dire que si l'échange est bien en droit civil un contrat à titre onéreux, la mutation qui en résulte est d'une nature particulière ne donnant lieu à la perception du droit de vente que pour le montant de la soulte lorsqu'il en existe ; qu'en effet le législateur n'a jamais frappé l'échange des mêmes droits que la vente, pour cette raison, semble-t-il, que l'acquéreur possédant pour cela les ressources néces-

saires, achète une propriété qui augmente son patrimoine alors que le coéchangiste ne peut prétendre en réalité qu'à la seule commodité que peut lui procurer le changement d'assiette de sa propriété sans que celle-ci soit augmentée ; attendu que ce principe de modération des droits fiscaux en matière d'échange est incontestable ; qu'il a même été poussé jusqu'à la gratuité complète pour les biens ruraux situés dans deux communes contiguës ; qu'il ne paraît donc pas normal que le législateur ait voulu par la loi du 3 août 1926 aggraver les droits à payer par les coéchangistes sans soulte dans des proportions bien supérieures aux droits de vente. »

L'Administration s'est pourvue en Cassation contre ce jugement en raison de son importance pratique et de ses conséquences préjudiciables aux intérêts du Trésor : la Cour de cassation a débouté l'Administration dans un arrêt en date du 26 octobre 1931 : « Attendu que les lois d'impôt dont le sens est clair et précis doivent être appliquées à la lettre et qu'il n'est pas permis d'y introduire sous prétexte d'interprétation des distinctions qu'elles n'ont pas faites ; attendu que la loi du 3 août 1926, article 18, soumet à la taxe dont s'agit « toute mutation de propriété à titre onéreux d'immeubles... ainsi que les échanges et les partages avec soulte des mêmes biens » ; que cette disposition légale est claire et ne fait pas de distinction entre les échanges et les partages qui les uns comme les autres ne donnent ouverture à la taxe que s'ils ont lieu avec soulte ; d'où il suit qu'en statuant comme il l'a fait le jugement attaqué loin de violer le texte visé au moyen, en a fait au contraire une exacte application ; par ces motifs rejette... »

La loi du 16 avril 1930 portant fixation du budget général pour l'exercice 1930-1931 a mis fin à l'exemption de la taxe de la première mutation des échanges ; après

avoir dans son article 12 ramené le taux de la taxe de 5 à 3 % elle dispose que « la taxe complémentaire exceptionnelle prévue par l'article 18 de la loi du 3 août 1926 est perçue sur les échanges sur la valeur de chaque lot au tarif provisoire et réduit de 1,50 %. La première mutation subséquente de l'un ou de l'autre lot qui ne rentre pas elle-même dans un cas d'exonération donne lieu à la perception des compléments de taxe au taux de 1,50 %. Si l'un des lots échangés est exempt de la taxe ou a déjà supporté cette taxe au plein tarif, la taxe est perçue au 3 % sur la valeur de l'autre lot. La taxe n'est pas due sur le lot comprenant des immeubles dont la valeur globale ne dépasse pas 5.000 s'il s'agit d'une opération isolée ».

La loi du 16 avril 1930 vise les échanges purs et simples et avec soulte. Lors de la stipulation d'une soulte la taxe sera perçue au taux de 1,50 % sur la valeur de chaque lot et sur le montant de la soulte ; lors d'une mutation subséquente le complément de taxe sera perçu à concurrence de la valeur déjà taxée, le droit ordinaire étant applicable au surplus du prix de vente.

La taxe de première mutation est exigible sur le montant de l'apport à titre onéreux d'un immeuble ou d'un fonds de commerce fait à une société. Si l'apport est pur et simple, la mutation est subordonnée en droit fiscal à l'attribution du bien à un autre que l'apporteur lors de la dissolution de la Société. La taxe semblerait exigible lors de la réalisation de la condition suspensive ; cependant l'exemption de la taxe est acquise en toutes circonstances ainsi qu'en témoigne une réponse du ministre des Finances à une question écrite de M. Sarraut demandant « si au cas d'attribution postérieure à la loi du 3 août 1926, à un associé autre que l'apporteur, de biens mis en société, l'Administration est fondée à

réclamer la taxe de première mutation étant indiqué que l'apport originaire remonte à 25 ans » ; le ministre répondit par la négative. (*J. O.* du 14 décembre 1926, débats, Sénat, p. 1808.) Nous estimons que cette décision a été une décision purement d'espèce et que la taxe est exigible en cette circonstance.

VII. VENTE DE FONDS DE COMMERCE

Les cessions de fonds de commerce sont soumises au droit de 8 % sans décimes sur le prix des éléments matériels et incorporels (enseigne, achalandage, clientèle, droit au bail, matériel). Loi du 31 juillet 1929, article 1.

Le droit d'enregistrement relatif au prix des marchandises neuves visées dans l'article 7 de la loi du 28 février 1872 est aux termes de l'article 27 de la loi de Finances du 30 décembre 1928 fixé à 2 % sans décimes.

L'application au prix des marchandises du tarif spécial est rigoureusement liée à la fixation d'un prix individuel à leur égard et à la production d'un état évaluatif les définissant article par article.

Lorsque le prix de vente d'un fonds de commerce, la fraction du prix des marchandises neuves étant déduite, est supérieur à 300.000 francs le prix de cession est soumis à la même surtaxe que pour les ventes d'immeubles, 1 % jusqu'à 500.000 francs et 2 % au delà. L'exemption de surtaxe sur la partie du prix relatif aux marchandises neuves dépendant d'un fonds de commerce exige la fixation à leur égard d'un prix spécial et la production d'un état estimatif les détaillant article par article.

A l'égard de la taxe à la première mutation qui grève aussi les cessions de fonds de commerce, les mêmes obligations ne doivent pas être rigoureusement remplies ; c'est ainsi que l'exemption de taxe à la première muta-

tion est accordée au prix de cession des marchandises neuves d'un fonds de commerce sur simple ventilation de celui-ci sans qu'il faille produire aucun état détaillé article par article.

L'Administration fait connaître dans une décision en date du 29 juillet 1927 (*J. Enreg^t*, 33487, § 38) que l'exonération de taxe à la première mutation prévue par l'article 18, 3^e alinéa de la loi du 3 août 1926 en faveur des mutations d'immeubles ne dépassant pas 5.000 francs, s'il s'agit d'une opération isolée, constitue une disposition exceptionnelle qui ne doit pas être étendue par voie d'analogie ou d'assimilation. En conséquence les mutations de fonds de commerce sont assujetties à la taxe quel que soit leur prix.

La taxe à la première mutation est due sur le prix de la vente d'un fonds de commerce dépendant d'une faillite. M. le député Trot demandait à ce sujet à M. le ministre des Finances si l'exemption de la taxe exceptionnelle de première mutation prévue par la loi de Finances du 3 août 1926 en faveur des ventes de fonds de commerce de mineurs, d'absents ou d'interdits devait être interprétée extensivement et s'appliquer aux ventes de fonds de commerce des faillis, puisque la procédure et l'esprit général de protection de la loi sont analogues dans les deux cas. Le ministre répondit par la négative en faisant observer que les exemptions sont de droit étroit et que d'après une jurisprudence constante elles ne peuvent être étendues par voie d'analogie des cas prévus à ceux qui ne le sont pas ». (*J. O.* du 18 novembre 1926, débats, Ch. des D., p. 4279.)

La vente du fonds de commerce appartenant à un mineur effectuée dans les formes différentes de celles prescrites par le Code civil ne bénéficie pas de l'exemption de taxe à la première mutation. Sur une demande de

M. Lesaché, député, relative si la taxe de première mutation instituée par l'article 18 de la loi du 3 août 1926 est applicable aux ventes de fonds de commerce appartenant soit en totalité, soit en partie à des mineurs et réalisés non par adjudication mais par transaction directe, étant expliqué que cette transaction a été autorisée par le Conseil de famille et homologuée par jugement du Tribunal civil en exécution des articles 457 et 458 du Code civil, le ministre répondit par l'affirmative.

La loi du 31 décembre 1900 a autorisé la ville de Paris à percevoir une taxe additionnelle au droit d'enregistrement sur les ventes de fonds de commerce exploités à Paris et sur celle des marchandises neuves dépendant de ces fonds. La quotité de la taxe et ses modalités de perception sont de 1,25 % du prix de vente pour les mutations de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèles sur le territoire de la commune de Paris ; 0,32 % sur le prix de cession de marchandises neuves garnissant les fonds de commerce, lorsque le droit d'enregistrement ne sera perçu qu'au taux de 0,50 %. La perception de ces taxes est confiée à l'Administration de l'Enregistrement ; elles sont soumises à toutes les règles qui gouvernent l'exigibilité, la restitution et le recouvrement des droits auxquels elles s'ajoutent.

L'application du tarif de la surtaxe de 0,32 % sur la valeur des marchandises neuves est rigoureusement liée à l'accomplissement des formalités prescrites pour la réduction du tarif du droit de mutation et l'exemption de la surtaxe, à savoir la production d'un état détaillé de marchandises article par article et d'un prix spécial.

VU :

Le président de la thèse,
M. Edgard ALLIX

VU :

Le doyen,
M. Edgard ALLIX

VU ET PERMIS D'IMPRIMER,

Le recteur
de l'Académie de Paris,
M. CHARLÉTY

TABLE DES MATIÈRES

	PAGES
I. Les sociétés immobilières et leurs qualités de commerçantes.....	1
II. La loi du 25 juin 1920 (art. 25).....	4
<i>a)</i> Contrats immobiliers ayant relevé de l'application de l'article 25 de la loi du 25 juin 1920.....	5
<i>b)</i> Déclaration d'achat pour revendre.....	9
<i>c)</i> Modalités de la revente.....	13
<i>d)</i> Délai de la revente	16
<i>e)</i> Procédure de restitution.....	16
<i>f)</i> Liquidation des droits restituables	18
III. Discussion de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925.....	21
IV. L'article 39 de la loi du 13 juillet 1925.....	25
<i>a)</i> Son domaine d'application.....	26
<i>b)</i> Ses conditions d'application	28
<i>c)</i> Les obligations créées par l'article 39	37
1) Déclaration d'existence.....	37
2) Tenue des répertoires	38
3) Enregistrement des conventions	46
4) Soumission à l'exercice du droit de commu- nication	47
V. Les divers impôts visés par l'article 39.....	53
A) Taxe sur le chiffre d'affaires	53
1) La loi du 25 juin 1920 (art. 59) et les marchands de biens.....	53
2) Opérations taxables	55
3) Chiffre d'affaires imposable	56
1) Marchands de biens	56
2) Intermédiaires	77
4) Obligations générales des redevables de la taxe sur le chiffre d'affaires	80
1) Souscription d'une déclaration d'existence.....	80
2) Tenue d'une comptabilité ou d'un livre permettant de déterminer le chiffre d'affaires	81

	PAGES
3) Déclaration du chiffre d'affaires.....	81
a) Régime du droit commun.....	81
b) Régime des acomptes provisionnels..	81
c) Régime du forfait.....	82
4) Paiement de l'impôt	83
5) Droit de communication des agents de l'Administration	84
B) L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux	87
1) Périodes dont les résultats servent de base à l'impôt	87
2) Détermination du bénéfice imposable	90
a) Bénéfice brut.....	90
b) Revenus accessoires	91
c) Plus-values de divers éléments d'actif de l'entreprise	92
d) Détermination des frais généraux.....	95
e) Amortissement	97
f) Pertes diverses à déduire.....	107
g) Charges financières.....	108
h) Déficit d'exploitation	118
3) Établissement de la déclaration de bénéfice	121
C) Contribution des patentes	126
D) Taxe des biens de mainmorte	132
E) Contributions foncières	137
F) Droit de timbre	141
G) Enregistrement	145
a) Ventes d'immeubles	145
b) Échanges d'immeubles.....	147
c) Achats pour revendre	148
d) Actes de commerce	154
e) Promesses de ventes de terrains lotis ou à lotir.	158
f) Ventes sous conditions	168
g) Taxe à la première mutation	173
h) Vente de fonds de commerce.....	185

Imprimerie des Presses Universitaires de France. — Vendôme-Paris
